

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II**

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA



Dottorato di ricerca

in

Istituzioni e Politiche Ambientali, Finanziarie, Tributarie e Previdenziali

Tesi di dottorato

***LA TRANSAZIONE FISCALE TRA INDISPONIBILITA'
DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA E MODALITA' RISOLUTIVE DI
UN DISSESTO IRREVERSIBILE***

Relatore:

Ch.mo Prof . F. Amatucci

Tutor:

Prof.ssa Loredana Strianese

Candidata:

Dott.ssa Benedetta Di Martino

Anno Accademico 2015-2016

*A Nina, mia nonna
che con orgoglio avrebbe letto queste pagine....*

INDICE

Abstract

Introduzione

1-Le origini e l'evoluzione normativa della transazione fiscale.

Capitolo I

La transazione fiscale: un istituto controverso. Breve panoramica sui principali problemi applicativi destati dall'art. 183 ter del R.D. 16 maggio 1942, n. 267.

1-I requisiti soggettivi e l'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale.

2-L'annosa questione dell'intangibilità dell'Iva.

3-La natura chirografaria e privilegiata dei crediti oggetto di transazione fiscale.

3.1-(segue) Il trattamento dei crediti tributari privilegiati.

4-La procedura transattiva nel concordato preventivo.

5-La procedura transattiva negli accordi di ristrutturazione.

Capitolo II

Le esigenze di compatibilità costituzionale alla luce dei profili derogatori al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria emergenti dalla disciplina dell'istituto.

1-La valorizzazione del consenso nel rapporto dialogico tra Fisco e contribuente .

2-La natura giuridica della transazione fiscale.

3-La conciliabilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità del credito tributario quale inevitabile premessa di compatibilità costituzionale dell'istituto.

Capitolo III

Gli effetti della transazione fiscale: quali vantaggi per l'imprenditore in crisi?

1-Il consolidamento del debito fiscale.

2-La cessazione della materia del contendere.

3-La tutela del contribuente in caso di diniego alla proposta di transazione.

Considerazioni conclusive

Bibliografia

Abstract

In occasione della riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali operata dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, emanato in attuazione della delega contenuta nell'art.1, comma 5, della L. 14 maggio 2005, n.80, è stato introdotto nel capo V del titolo III della legge fallimentare (R.D. 16 maggio 1942, n. 267) l'art. 182 *ter*, rubricato "*Transazione fiscale*". Si tratta di una particolare procedura transattiva che intercorre tra Fisco e contribuente esperibile in sede di concordato preventivo o nell'ambito delle trattative che conducono alla stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis l.f.* , in forza della quale l'imprenditore in crisi può proporre alle Agenzie fiscali o agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, il pagamento parziale o dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori. La collocazione dell'art. 182 *ter* all'interno della legge fallimentare conferisce alla transazione fiscale una peculiarità che consiste nella sintesi in un unico contesto procedimentale di elementi ed istanze afferenti a due diverse branche dell'ordinamento. Da una parte vi è, infatti, l'esigenza di un esercizio efficace ed efficiente dell'attività di riscossione dei tributi e, dall'altra, la necessità di governare la crisi d'impresa, evitando il disgregamento di un patrimonio che vanta ancora potenzialità produttive. La salvaguardia degli interessi tributari ed il rilancio della realtà aziendale rappresentano, dunque, l'ambizioso obiettivo che attraverso l'accordo transattivo si vuole perseguire ma sta di fatto che l'istituto in questione, ancora oggi, nonostante i diversi interventi di riforma che hanno interessato la norma di riferimento ed i documenti di prassi con i quali l'Agenzia delle Entrate ha nel tempo fornito le opportune istruzioni operative, stenta ancora a decollare. L'istituto, infatti, nella sua attuale configurazione, presenta molteplici contraddizioni che sono la conseguenza di una produzione legislativa approssimativa e frammentaria, scarsamente attenta alle esigenze di coordinamento con la normativa concorsuale che proprio la particolare collocazione sistematica dell'art. 182 *ter l.f.* impone. Alla luce di queste osservazioni, il presente lavoro, dopo una breve disamina dell'evoluzione normativa dell'istituto condotta considerando anche il suo immediato antecedente storico, rappresentato dall'ormai abrogata transazione dei tributi iscritti a ruolo *ex art. 3, comma 3 del d.l. 8 luglio 2002, n. 138*, si

propone di analizzare i principali problemi applicativi sollevati dall'art. 182 *ter* e che da ormai dieci anni animano intensi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali, avendo particolare riguardo a quei nodi interpretativi che attengono all'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto come, ad esempio, la *vexata questio* sulla infalciabilità dell'Iva, il trattamento da riservare ai crediti assistiti da privilegio e l'obbligatorietà o meno dell'attivazione della procedura *de qua* per ottenere la decurtazione dei crediti tributari nell'ambito del concordato preventivo. Considerato che la transazione fiscale si inserisce a pieno titolo in un *trend* normativo teso a potenziare, nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, le fattispecie consensuali nell'attuazione del prelievo, attenuando la tradizionale indisponibilità dell'obbligazione tributaria, mediante la predisposizione di strumenti idonei a conferire alla pretesa tributaria una sempre maggiore flessibilità, l'attenzione si sposterà sulle diverse teorie elaborate in dottrina in ordine alla qualificazione giuridica dell'istituto per poi analizzare il problema della compatibilità costituzionale dell'art. 182 *ter* destato dell'inevitabile deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria derivante dalla parziale rinuncia al credito tributario (nelle forme della decurtazione del credito o della dilazione del pagamento) alla quale l'Amministrazione finanziaria acconsente nel momento in cui aderisce all'accordo transattivo o che subisce passivamente, nonostante il proprio dissenso, per effetto della regola del *cram down* che consente l'omologazione del piano concordatario anche contro la volontà della minoranza dissenziente. In ultima battuta, nell'esaminare gli effetti derivanti dalla conclusione dell'accordo transattivo, vale a dire, il consolidamento del debito fiscale e la cessazione della materia del contendere, si valuterà, alla luce delle persistenti perplessità che sussistono in ordine alle eventuali ricadute che la stipula dell'accordo transattivo avrebbe sui poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria (nel senso di inibirli o meno) ed in merito alla portata dell'effetto processuale estintivo (nel senso di una sua estensione non limitata ai giudizi pendenti ma estesa anche a contenziosi potenziali perché, ad esempio, relativi a tributi oggetto di avvisi di accertamento per i quali i termini di impugnazione non sono ancora decorsi), se effettivamente il ricorso alla transazione fiscale si riveli vantaggioso per il contribuente. In conclusione, in ragione dei dubbi interpretativi che ancora persistono in ordine ai diversi aspetti della disciplina della transazione fiscale, saranno analizzati i motivi dello scarso successo dell'istituto, del quale, coerentemente alla nuova strategia messa a punto

dal Governo e dall'Amministrazione finanziaria nell'attività di contrasto all'evasione fiscale che si fonda sulla valorizzazione e sull'intensificazione dei momenti di confronto tra Fisco e contribuente, in una prospettiva di *tax compliance*, non si può che auspicare una maggiore diffusione.

Introduzione

1- Le origini e l'evoluzione normativa della transazione fiscale

La transazione fiscale è disciplinata dall'art. 182 *ter*¹ del R.D. 16 maggio 1942, n. 267 (c.d. "legge fallimentare"). La disposizione in esame è stata introdotta nel nostro ordinamento attraverso l'art. 146 del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n.5, recante la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali, a sua volta emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 1, comma 5, della L. 14 maggio 2005, n. 80², con la quale il legislatore ha inteso allinearsi agli altri Stati membri dell'Unione europea ed introdurre una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza volta a semplificare le procedure vigenti ed a sopperire in modo agile e spedito alla conservazione dell'impresa ed alla tutela dei creditori.

L'istituto *de quo* esprime a pieno titolo la propensione del legislatore a potenziare, nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, le fattispecie consensuali nell'attuazione del prelievo, attenuando la tradizionale indisponibilità dell'obbligazione tributaria, attraverso la predisposizione di strumenti idonei a conferire alla pretesa tributaria una maggiore flessibilità. Questa tendenza a ricercare dei meccanismi agevolativi volti a favorire l'assolvimento dei debiti fiscali da parte del contribuente, in nome di una maggiore certezza nella rapida

¹ L'art. 182 *ter* è collocato all'interno del Titolo III ("*Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione*"), Capo V (*Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione dei debiti*) del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267.

² La legge 14 maggio 2005, n. 35, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 111 del 14 maggio 2005-Supplemento ordinario n. 91, oltre a contenere le deleghe al Governo per la modifica del codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato, nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali, ha convertito, con modificazioni, il decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, recante "*Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale*", con il quale, tra l'altro, già erano state apportate talune modifiche ed integrazioni a diversi articoli della legge fallimentare in tema di revocatoria fallimentare e concordato preventivo ed era stato inserito altresì, nel corpo della medesima L.F., l'art. 182 *bis* relativo agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

riscossione del credito erariale, tuttavia, si era già manifestata precedentemente in occasione dell'introduzione della transazione dei ruoli, nota anche come "transazione esattoriale", ad opera dell'art. 3, comma 3 del decreto-legge 8 luglio 2002, n. 138³, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178. Tale norma consentiva, infatti, all'Agenzia delle Entrate di procedere, una volta iniziata l'esecuzione coattiva, alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato, nell'ipotesi di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, qualora, nel corso della procedura esecutiva, fosse emersa l'insolvenza del debitore o questi fosse stato assoggettato a procedure concorsuali.

Nonostante l'interesse suscitato dall'innovatività⁴ della disposizione in questione, chiaramente derogatoria del principio di indisponibilità della pretesa tributaria, aspetto, quest'ultimo, che sarà ampiamente approfondito nel corso della trattazione, l'esperienza della transazione esattoriale, non si rivelò particolarmente significativa sul piano pratico, a parte un

³ L'art. 3, comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, in seguito alle modifiche apportate in sede di conversione dalla legge 8 agosto 2002, n.178, sanciva che " *L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito e' di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi e' assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*". E' opportuno precisare che il decreto n. 138, nella sua versione originaria, prevedeva la possibilità di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo per importi superiori a 1,5 milioni di euro e che tale limite venne poi eliminato in sede di conversione del decreto in oggetto.

⁴ Indubbiamente la transazione dei ruoli, rinvenendo la sua *ratio* nella possibilità di incassare con certezza delle somme, sia pure ridotte, rispetto al debito originario risultante dal ruolo, rappresentava un autentico punto di rottura rispetto al dogma della in commerciabilità della pretesa erariale. In questi termini, cfr., F. BRIGHENTI, *La Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art.3, comma 3, della legge n. 178/2002)*, in *Boll. trib.*, n.18/2002, p.1301; A. MERCATALI, *La transazione, in sede esecutiva, sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. trib.*, n. 20/2004, p. 1467; in particolare, M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. trib.* n. 15/2005, p.1217, nel commentare la Circolare 4 marzo 2005, n. 8/E, varata dalla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, attribuiva alla disposizione ex art. 3, comma 3, n.d.r., una " *valenza iconoclasta, rispetto ad un mito, quale quello della irrinunciabilità della pretesa tributaria, ancora fortemente radicato nell'ordinamento tributario*".

clamoroso caso di salvataggio di una nota società calcistica⁵, in ragione dei problemi interpretativi ed applicativi cagionati da una formulazione tutt'altro che armonica⁶. Non a caso, non valsero a fugare i dubbi che la disciplina della transazione dei ruoli sollevava nemmeno le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, a distanza di quasi tre anni dalla sua entrata in vigore, con la Circolare n.8/E del 4 marzo 2005⁷, ove emergeva con evidenza un senso di disagio e ritrosia dell'Amministrazione finanziaria nella concreta applicazione dell'istituto⁸. In particolare la sfortuna dell'istituto era da imputare alla sua infelice

⁵ Il provvedimento legislativo in oggetto, fu dai più ribattezzato come “*Lodo lazio*” o “*Decreto salva-Lazio*”, dal momento che la fattispecie ivi contemplata era sostanzialmente finalizzata a contrastare l'ingente esposizione debitoria nei confronti del fisco di alcune società calcistiche, tra cui, *in primis*, la S.s. Lazio S.p.A.. Il 24 marzo 2005, infatti, la Società sportiva Lazio S.p.A., avvalendosi dell'istituto in oggetto, siglò un accordo con l'Agenzia delle Entrate, in virtù del quale, fruendo di una riduzione del carico fiscale del 30%, si impegnò a versare all'Erario 140 milioni di euro in 23 anni. Questo accordo suscitò notevoli imbarazzi alla compagine governativa all'epoca vigente, tant'è che il decreto *de quo* fu tacciato di essere un provvedimento *ad hoc*, riferito al solo settore calcistico, che dava luogo ad un trattamento differenziato rispetto a tutte quelle imprese che si fossero trovate in una situazione debitoria analoga a quella del sodalizio sportivo romano. *Cfr.*, a tale riguardo, *l'Interrogazione e risposta parlamentare*, n.5-04130 del 15-03-2005, reperibile in Banca dati *Fisconline*.

⁶ Numerosi sono gli Autori che hanno manifestato perplessità di ordine applicativo e sistematico in relazione all'art. 3, comma 3, del D. l., 8 luglio 2002, n. 138, *ex multis*, si veda, M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, *op.cit.*; M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv.dir.trib.*, n.5/2005, p.483 e s.; E. BELLÌ CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll.trib.*, n. 20/2003, p.1465; S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Fall.*, 2005, p.1455 e s.s.; L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Fall.*, 2003, p.1033.

⁷ Si tratta della Circolare n.8/E del 4 marzo 2005, “*Riscossione-Transazione dei tributi iscritti a ruolo-Art. 3, comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178*”. emanata dall'Agenzia delle Entrate, direzione centrale accertamento, dopo aver acquisito il preventivo parere del Consiglio di Stato (parere n. 526/2004), con la quale l'amministrazione finanziaria tentò di fornire talune precisazioni su aspetti nevralgici dell'istituto, disciplinando, altresì, il procedimento mediante il quale di addiveniva alla definizione negoziale. Il testo integrale della circolare è reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁸ M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, *op.cit.*, parlava a chiare lettere di un “*senso di imbarazzo*” creato dalla disposizione e valutava negativamente l'approccio che l'Agenzia delle Entrate aveva dimostrato nei confronti della transazione, rilevando che essa aveva finito per snaturare lo spirito della norma, trasformando un istituto che era nato nell'interesse del Fisco, in quanto gli consentiva di riscuotere somme che sarebbero state di difficile realizzazione con le ordinarie procedure, in un congegno macchinoso, ove l'interessato principale alla transazione sembrava essere il contribuente. Lo stesso Autore, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in A.a.V.v., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, p.72, nel descrivere lo stravolgimento che dell'istituto *de quo* aveva operato l'Amministrazione finanziaria nella circolare in parola, paragona il debitore ad “*una sorta di paziente gravemente traumatizzato accompagnato al pronto soccorso, al quale si chiede preliminarmente di espletare tutte le formalità burocratiche e di pagare il ticket prima di ottenere il trattamento di urgenza*”, facendo, così, emergere la trasformazione dell'istituto in una sorta di definizione agevolata, ove era il contribuente, che richiedeva un trattamento derogatorio, a dover giustificare la suddetta

formulazione normativa poiché il dato letterale dell'art. 3, comma 3, del d.l. n.138/2002, lasciava il campo ad una serie di nodi di carattere interpretativo che nel tempo la dottrina tentò di sciogliere. Posto che la possibilità di procedere alla definizione transattiva dei tributi iscritti a ruolo era subordinata alla condizione che fosse già iniziata la procedura esecutiva da parte del concessionario alla riscossione, si poneva, innanzitutto, il problema di individuare con attenzione il momento in cui aveva inizio la procedura di esecuzione coattiva. La dottrina⁹, a tale riguardo, aveva ritenuto opportuno interpretare il dato normativo in modo rigoroso, non ritenendo sufficienti a tal fine l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento, ma reputando come necessaria, decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale, la notifica dell'atto di pignoramento da parte del concessionario alla riscossione. Un ulteriore presupposto di esperibilità della soluzione transattiva consisteva nella insorgenza, nel corso della procedura esecutiva, dell'insolvenza del contribuente ovvero nell'ipotesi che questi fosse assoggettato a procedure concorsuali. Sebbene emergesse a chiare lettere dalla norma l'intento del legislatore di considerare lo stato di insolvenza come condizione alternativa rispetto alla soggezione alle procedure concorsuali, si rivelava, tuttavia, necessario definire l'accezione di insolvenza ai fini dell'applicabilità della normativa in esame, in ragione dei diversi significati¹⁰ che essa assumeva in ambito fallimentare e civile. Netta è, infatti, la distinzione tra la nozione "fallimentare" di insolvenza che si sostanzia in una incapacità dell'imprenditore esercente un'attività commerciale di

istanza con una documentazione imponente, a fronte della quale, l'ente impositore era costretto ad avviare un lungo iter valutativo all'esito del quale probabilmente del debitore e del suo patrimonio poteva facilmente non esservi più traccia. *Contra*, cfr., L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Fall.*, 2003, p.1037, che considerava l'accordo transattivo vantaggioso per l'Amministrazione finanziaria, in quanto "rimuovendo numerose posizioni da tempo incagliate, dovrebbe finire per apportare denaro fresco alle casse dell'Erario, soprattutto in caso di situazioni anomale....in relazione alle quali il Fisco potrebbe ottenere qualcosa subito o in comode rate, piuttosto che niente e mai."

⁹ In merito si veda, M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, op.cit., secondo la quale, "la definizione transattiva delle somme iscritte a ruolo si pone come istituto alternativo alla procedura esecutiva, ma comunque necessariamente operante nel suo ambito e dunque presupponente il suo inizio". In termini simili, cfr., C. ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1999, p.840; M.C. GIORGETTI, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv.esec.forz.*, 2000, p. 272. In tal senso si era espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella circolare interpretativa di cui alla nota 5.

¹⁰ Cfr. sul punto, G. RAGUSA MAGGIORE, in *Fallimento, I*, *Presupposti del fallimento*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989.

soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni¹¹ e la nozione “civilistica” relativamente alla quale, tuttavia, non sussiste un significato univoco in quanto il termine in questione ricorre più volte nel codice civile con riferimento a situazioni tra loro differenti, talvolta indicative dell’insufficienza del patrimonio del debitore alla soddisfazione dei crediti (incapienza patrimoniale), altre volte indicative della mera situazione di pericolo per il creditore in ordine al soddisfacimento del proprio diritto. Alla luce di queste considerazioni, la dottrina si divideva tra chi optava per una soluzione interpretativa più rigorosa (insolvenza fallimentare), in virtù del fatto che l’istituto della transazione esattoriale comportava una inevitabile deroga al principio generale di irrinunciabilità della pretesa tributaria ed, in quanto tale, era giocoforza limitarne l’eccessiva estensione del relativo ambito di applicazione¹², e chi, invece, animato dall’esigenza di non circoscrivere la possibilità di addivenire ad un accordo transattivo soltanto a talune categorie di contribuenti, propendeva per una nozione civilistica di insolvenza, non intesa, però, come generica situazione di pericolo, bensì come conclamata insufficienza dei beni del debitore al soddisfacimento del credito tributario¹³. Ambigua, infine, si era rivelata la soluzione adottata dall’Agenzia delle Entrate nella circolare 8/E del 4/3/2005 la quale, dapprima, aveva optato per una accezione fallimentare di insolvenza, richiamando a tal fine l’art. 5 l.f., salvo poi escludere la possibilità di concludere accordi transattivi con debitori che rivestissero la qualifica di imprenditori commerciali assoggettabili a fallimento, così da scongiurare il pericolo che un’eventuale revocatoria fallimentare, nel caso di successivo fallimento del contribuente, travolgesse anche le somme incassate dall’Amministrazione finanziaria nel periodo sospetto. Ciò in quanto, a parere del Consiglio di Stato, la realizzazione dell’accordo dava origine ad un atto dispositivo assoggettabile alle regole generali vigenti in tema di revocatoria fallimentare pur riguardando il pagamento di imposte scadute, relativamente alle quali l’art.89 del D.P.R. n. 602 del 1973 dispone

¹¹ In questi termini, tra gli altri, A. BONSIGNORI, *Il fallimento*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell’economia*, (diretto da) F. GALGANO, Padova, 1986.

¹² Così, E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, *op.cit.*

¹³ Cfr., M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, *op.cit.* L’Autrice, pur propendendo per tale soluzione, rileva criticamente l’inidoneità dell’Amministrazione finanziaria nel condurre verifiche in ordine alla situazione economica del contribuente, in quanto sprovvista dei poteri e delle prerogative proprie dell’Autorità giudiziaria.

l'esenzione dall'azione revocatoria *ex art. 67 del R.D. n. 267 del 1942*¹⁴. Da qui, dunque, l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate che inibiva agli imprenditori commerciali passibili di fallimento l'accesso agli accordi *de qua* se non alla duplice condizione che l'intesa si inserisse in un piano di riassetto dell'impresa e di ristrutturazione del debito di più ampia portata, che prevedesse il coinvolgimento di tutti i creditori risultanti dalla certificazione rilasciata da uno dei soggetti di cui all'art. 2409 bis c.c. e che i creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell'Erario avessero manifestato il loro consenso all'accordo proposto dall'Agenzia.

Indubbiamente, il timore di revocabilità dell'accordo e la circostanza che la sua stipulazione potesse determinare una lesione della *par condicio creditorum*, nel caso di successivo fallimento del contribuente, rappresentarono il principale ostacolo alla diffusione della transazione dei ruoli. A queste remore andavano ad aggiungersi anche le perplessità sollevate dalla dottrina in merito alla compatibilità dell'istituto con l'ordinamento comunitario, in particolar modo con la disciplina dettata dall'art. 87 del Trattato UE in tema di aiuti di Stato¹⁵, e gli innumerevoli interrogativi in ordine alla sua natura giuridica, sebbene ad essi l'Agenzia delle Entrate avesse tentato di dare una risposta definitiva attraverso la più volte richiamata circolare interpretativa. A tale ultimo riguardo, infatti, all'indomani dell'entrata in vigore dell'art.3, comma 3, del d.l. 138/2002, si era aperto un ventaglio di opinioni che si articolava tra coloro che, muovendo da una interpretazione letterale della disposizione, ravvisavano nell'istituto i caratteri propri della transazione di diritto civile *ex art. 1965 c.c.* e gli

¹⁴ Di avviso contrario rispetto al parere reso dal Consiglio di Stato in sede consultiva è L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, p. 1035, *op.cit.*, che esclude dalla possibilità di sottoporre a revocatoria, sia fallimentare che ordinaria, il pagamento delle imposte oggetto di accordo transattivo.

¹⁵ In questi termini, R.RIZZARDI, *Tributi a rate? La UE perplessa*, in *Il Sole - 24 Ore* dell'11-03-2005; M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, *op.cit.*; E.STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, n. 7/2008, p.733; M.BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, *op.cit.*; in senso contrario, L.MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, *op.cit.*,p.1037, secondo il quale l'accordo sarebbe rientrato nel novero degli aiuti di Stato concessi *una tantum*, ossia caratterizzati dalla peculiarità e dalla selettività dell'intervento che, in quanto tali, sarebbero stati inidonei a falsare la concorrenza nel Mercato comune.

attribuivano natura contrattuale¹⁶, e chi, pur ribadendone il carattere negoziale, ne escludeva la riconducibilità alla transazione civilistica, rinvenendone, piuttosto, i tratti di un negozio solutorio atipico¹⁷ con contenuto remissorio e/o dilatorio attraverso il quale il creditore, certo della fondatezza della propria pretesa, concordava con il debitore una riduzione dell'importo dovuto, a fronte del vantaggio di una soddisfazione certa del proprio credito. L'Amministrazione finanziaria, dal canto proprio, condividendo *in toto* la tesi sostenuta dal Consiglio di Stato¹⁸, aveva ribadito la piena riconducibilità del termine "transazione" adoperato dal legislatore del 2002 al contratto tipico di cui all'art.1965, comma 1,c.c., rinvenendone l'elemento caratterizzante nella possibilità, al verificarsi di determinate condizioni ed in deroga ai principi generali, di raggiungere un accordo che mediante reciproche concessioni consentisse la chiusura delle controversie relative alla fase di riscossione (liti già in atto), ovvero ne impedisse l'insorgenza (liti potenziali), così favorendo il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente. Da questa conformazione dell'istituto derivava sul piano applicativo, quale inevitabile corollario,

¹⁶ In questi termini cfr., G.v.LOMBARDO, *Transazioni tributarie da allargare*, in *Italia Oggi* del 11/07/2002; A. JORIO, *Una valutazione caso per caso*, il *Il Sole 24 ore* del 12/07/2002; E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, op.vcit.; E.vSTASI, *La transazione fiscale*, op.vcit., p.734.

¹⁷ Cfr., M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, op.cit.. la quale, valorizzandone il profilo della compatibilità con i principi costituzionali, in ragione della maggiore idoneità dei negozi solutori a contemperare le esigenze connesse alla celerità ed alla sicurezza del prelievo con le "altrettanto innegabili" esigenze connesse alla "giusta" partecipazione dei consociati ai carichi pubblici e, ribadendo la natura di atto della riscossione che è propria del ruolo, giunge alla conclusione che l'accordo transattivo ha ad oggetto "non la definizione della misura dell'imposta dovuta, quanto gli aspetti attinenti il profilo strettamente acquisitivo e solutorio dell'importo dovuto dal contribuente".

¹⁸ Nel testo della Circolare n. 8/E del 04-03-2005, L'Agenzia delle Entrate riporta integralmente la tesi sostenuta dal Consiglio di Stato nel parere consultivo in merito alla configurazione giuridica dell'istituto in esame a rigore della quale "la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi",

la possibilità di risolvere l'accordo per inadempimento del debitore *ex art.1976 c.c.*, con la conseguente integrale riviviscenza della originaria pretesa tributaria.

L'inestricabilità di tutti questi nodi interpretativi che di fatto ne avevano frenato il decollo, indusse il legislatore alla prematura eliminazione della transazione esattoriale attraverso l'art. 151 del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n.5, con il quale fu abrogato con effetto immediato l'art. 3, comma 3, del D.l. n. 138/2002. Contestualmente, vale a dire con l'art.146, comma 1, del medesimo D.Lgs. n.5/2006, l'istituto della transazione fece nuovamente il suo ingresso nel mondo giuridico attraverso l'art. 182 *ter* l.f. con una disciplina completamente rinnovata¹⁹ ed in un contesto totalmente differente, in ragione della sua collocazione in quel *corpus* di norme dedicate alla disciplina dei modelli di soluzione consensuale delle crisi d'impresa. L'attuale configurazione della transazione fiscale²⁰ è frutto di un articolato *iter* normativo innescatosi

¹⁹ In relazione alle differenze riscontrabili tra i due istituti, occorre brevemente fare riferimento ai diversi ambiti di applicazione soggettivi ed oggettivi. Sotto il primo profilo, mentre la transazione esattoriale poteva aver luogo sia nell'ambito di una procedura di esecuzione forzata, che interessava **qualunque contribuente, non necessariamente imprenditore**, sia nell'ambito di una procedura concorsuale, la transazione fiscale, così come attualmente configurata, può aver luogo solo nell'ambito di un procedimento di concordato preventivo o nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis*, avendo, pertanto, come destinatari solo ed esclusivamente i soggetti che vantano la qualifica di imprenditori commerciali o agricoli; sotto il profilo oggettivo, tuttavia, l'ambito di operatività della transazione fiscale è più ampio in quanto può avere ad oggetto, oltre a tutti i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, con la sola esclusione dei tributi costituenti risorse proprie dell'UE, anche i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie, mentre la transazione esattoriale concerneva esclusivamente i soli tributi il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato. Profondamente diversa è anche la *ratio* sottesa ai due istituti posti a confronto: mentre, come già evidenziato, la transazione esattoriale era uno strumento di potenziamento dell'attività di riscossione, nella transazione fiscale, l'interesse erariale cede il passo al fine prioritario di evitare il dissesto irreversibile dell'impresa collassante, attraverso una soluzione concordata della crisi.

²⁰ Il testo attualmente vigente dell'art.182 *ter* della legge fallimentare è il seguente: *"1) Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.*

2) Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente

già all'indomani della sua introduzione e caratterizzato dal susseguirsi di numerosi interventi legislativi volti a definirne le condizioni di applicabilità ed a chiarirne i dubbi interpretativi. A tale proposito è opportuno considerare che la stessa formulazione originaria dell'art. 182 *ter* non aveva incontrato il favore dei primi commentatori²¹ in quanto la tecnica legislativa

concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli visti, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

3) *Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.*

4) *Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.*

5) *La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.*

6) *Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che procedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.*

7) *La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”.*

²¹ Sulle difficoltà interpretative connesse alla originaria formulazione dell'art. 182 *ter*, si veda, M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006, p. 2098; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2006, p. 1071 ss; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. di Dir. Trib.* I, 2008;

adoperata si presentava alquanto lacunosa, approssimativa e scarsamente coordinabile con la normativa di settore considerata nel suo complesso (legge fallimentare e norme tributarie in tema di accertamento, riscossione contenzioso). Al principale profilo di criticità destato dall'esplicita esclusione, all'ultimo comma della norma *de qua*, dell'applicabilità della transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 *bis*, si aggiungevano, infatti, i dubbi interpretativi in merito alla transabilità dei crediti tributari assistiti da privilegio, alimentati tra l'altro, sia dall'ambigua formulazione legislativa, che dalle difficoltà di coniugare la previsione *di un pagamento in percentuale anche dei crediti privilegiati* contenuta nel terzo periodo del primo comma con la disciplina dettata dall'art. 160 L.F., in tema di concordato preventivo, che sembrava, invece, escludere letteralmente tale eventualità.

Per ovviare a questi inconvenienti ascrivibili alla infelice formulazione tecnica della citata disposizione ed al fine di incentivare ulteriormente il ricorso agli strumenti degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo, il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169²² (c.d. decreto correttivo), emanato in attuazione della delega di cui al comma 5 *bis*²³ dell'art. 1 della già menzionata L. n. 80/2005 ed in vigore dal 1° gennaio 2008, ha riscritto l'ultimo comma dell'art. 182 *ter*, estendendo esplicitamente la possibilità di transigere i debiti tributari anche agli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* l.f., ed ha introdotto nel testo del

E. STASI, *La Transazione fiscale*, op.cit.; P. CATALLOZZI, *La falcidia concordataria dei creditori assistiti da prelazione*, in *Il Fallimento* n. 9/2008, p. 1009; G. ANDREANI, *L'Iva e la transazione fiscale*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, vol. IV, a cura di L.GHIA-C.PICININNI-F.SEVERINI, Utet Giuridica, 2011, p.778.

²² Dalla relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo in esame contenente "*Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo n. 5/2006, recante la riforma organica delle procedure concorsuali, nonché del R.D. n. 267/1942 concernente le medesime procedure*", approvato dal Consiglio dei Ministri il 15 giugno 2007 e reperibile su www.tuttocamere.it, emerge a chiare lettere la volontà del legislatore delegato di superare le diverse criticità e problematicità emerse nei primi mesi di applicazione del decreto legislativo n. 5 del 2006, attraverso la previsione di interventi correttivi ed integrativi.

²³ Il comma 5 *bis*, inserito all'interno dell'articolo 1 della Legge 14 maggio 2005, n. 80, dall'art. 1, comma 3, della L. 12 luglio 2006, n. 228 prescriveva che "*entro un anno dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo adottato nell'esercizio della delega di cui al comma 5, il Governo può adottare disposizioni correttive ed integrative, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi di cui al comma 6 e con la procedura di cui al medesimo comma 5*".

citato articolo 160 l.f. un ulteriore comma²⁴ che espressamente contempla la possibilità per il debitore di offrire un pagamento parziale anche ai creditori privilegiati.

Al proposito, L'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, con la Circolare N. 40/E del 18 aprile 2008 (il cui contenuto sarà ampiamente considerato nel prosieguo del presente lavoro), ha illustrato i profili fiscali del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, come regolati dalle disposizioni relative alla transazione fiscale, e, con la successiva Risoluzione n. 3/E del 5 gennaio 2009²⁵, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito ai termini di presentazione della proposta di transazione fiscale.

In seguito, l'art. 32, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante *“Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale”* (c.d. decreto anticrisi), convertito, con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, è intervenuto ancora una volta sulla disciplina della transazione fiscale modificando il comma 1 dell'art. 182 *ter* L.F. In particolare, è stato esteso l'ambito applicativo della transazione fiscale ai debiti riguardanti contributi previdenziali ed assistenziali ed ai relativi accessori, in ragione della natura pacificamente pubblicistica delle obbligazioni *de qua* e delle loro assimilabilità a quelle tributarie ed è stato previsto il divieto di trattamento differenziato del credito tributario o contributivo avente natura chirografaria rispetto agli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Inoltre, la novella in esame ha esplicitamente escluso l'imposta sul valore

²⁴ Il comma aggiunto all'interno dell'art. 160 del R.D. 16 maggio 1942, n. 267, ad opera del D. lgs. 12 settembre 2007, n. 169, sancisce che *“La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*.

²⁵ Reperibile in banca dati *“fisco-online”*

aggiunto dal novero dei tributi falcidiabili mediante accordo transattivo, prevedendo esclusivamente la possibilità, in tal sede, di dilazionarne il pagamento²⁶.

L'intenso lavoro normativo che ha interessato la transazione fiscale è proseguito con l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, recante "*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e competitività economica*", convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, il quale, oltre ad incidere in maniera diretta sull'art. 182 *ter* L.F., è intervenuto altresì su diverse disposizioni legislative che, sia pure indirettamente, attengono comunque alla materia in esame. Nello specifico, il *restyling* dell'art. 182 *ter* L.F. ha comportato l'esclusione dalla categoria dei crediti erariali falcidiabili in ambito transattivo delle ritenute operate e non versate dall'imprenditore, l'inserimento, nel secondo periodo del comma 6, di norme procedurali precipuamente inerenti alla transazione fiscale proposta nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e l'innesto di un settimo comma che prevede la revoca di diritto della transazione fiscale conclusa in sede accordi di ristrutturazione qualora il debitore non esegua integralmente il pagamento in favore delle Agenzie fiscali e degli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatoria, entro 90 giorni dalle scadenze previste. Un ulteriore intervento, per effetto del citato art. 29, ha interessato l'art. 87 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 con una disposizione che, sebbene attenente alla falcidia dei debiti tributari del concordato fallimentare, è comunque afferente al istituto *de quo*. Infine, l'art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è stato arricchito di un nuovo comma che contempla una fattispecie penale riferita specificamente alla presentazione della domanda di transazione fiscale²⁷.

²⁶ All'indomani delle modifiche apportate all'art. 182 *ter* L.F. dall'art. 32, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, di grande utilità sul piano pratico si è rivelato l'intervento chiarificatore effettuato al riguardo dall'Agenzia della Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso mediante la Circolare N. 14/E del 10 aprile 2009, il cui testo è reperibile in banca dati "*fisco online*".

²⁷ L'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, come introdotto dall'art. 29, comma 4, del D.L. n. 78/2010, prescrive, infatti, che "*E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*".

Da ultimo, sulla disciplina della transazione fiscale è intervenuto l'art. 23, comma 43, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria" e convertito, con modificazioni nella legge 15 luglio 2011, n. 111, il quale ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto in esame prevedendone la possibilità di ricorso anche per l'imprenditore agricolo in stato di crisi o di insolvenza²⁸.

²⁸ La disposizione di cui all'art.23, comma 43, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, pubblicata in GU n. 155 del 6/07/2011, sancisce, infatti, che *"In attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato da ultimo dall'articolo 32, commi 5 e 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2"*.

Capitolo primo

La transazione fiscale: un istituto controverso. Breve panoramica sui principali problemi applicativi destati dall'art. 183 ter del R.D. 16 maggio 1942, n. 267.

1-I requisiti soggettivi e l'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale. 2- L'annosa questione dell'intangibilità dell'Iva. 3- La natura chirografaria e privilegiata dei crediti oggetto di transazione fiscale. 3.1-(segue)Il trattamento dei crediti tributari privilegiati. 4- La procedura transattiva nel concordato preventivo. 5- La procedura transattiva negli accordi di ristrutturazione.

1-I requisiti soggettivi e l'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale.

L'inserimento della transazione fiscale nell'alveo della legge fallimentare, quale parte integrante del piano di risanamento in sede di concordato preventivo *ex art. 160 l.f.*, ovvero della domanda che precede la stipula dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182 *bis l.f.* impone, al fine di delineare l'ambito di applicazione dell'istituto in oggetto, un preventivo riferimento ai requisiti soggettivi richiesti dalla legge fallimentare per l'accesso alle procedure sopra indicate. In particolare è opportuno considerare che, a norma dell'art. 160 l.f., la domanda di concordato preventivo può essere proposta dall'imprenditore che si trova in stato di crisi e che, ai sensi dell'art.182 *bis l.f.*, l'imprenditore in stato di crisi può richiedere l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori, il ch  implica necessariamente un rinvio all'art.1, comma 1, l.f., come sostituito dall'art.1 del D.Lgs. n.169/2007, a tenore del quale, *“sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici”*. Ai sensi del comma 2 dell'art. 1, non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori, di cui al primo

comma, i quali dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti, “a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila; b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila; c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila”. Come emerge dalla relazione al D.Lgs. n. 169/2007, per delimitare l’area dei soggetti esonerati dal fallimento, “non viene più utilizzata la nozione di piccolo imprenditore commerciale, ma vengono indicati direttamente una serie di requisiti dimensionali massimi che gli imprenditori commerciali devono possedere congiuntamente per non essere assoggettati alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo”, superando così i contrasti interpretativi sorti in ordine all’individuazione dei criteri di qualificazione delle nozioni di “piccolo imprenditore” (ex art. 2083 c.c.) e di “imprenditore non piccolo” (ex art.1, comma 2, l.f.), in ragione del fatto che entrambe i concetti erano contemplati nella formulazione dell’art.1 l.f., come modificato dal D.Lgs. n. 5/2006.

Quanto all’ulteriore presupposto dello stato di crisi²⁹, che in virtù della precisazione legislativa inserita all’ultimo comma dell’art.160 l.f. è comprensivo anche dello stato di insolvenza, esso va inteso secondo l’accezione più ampia di difficoltà imprenditoriale arginabile attraverso un accordo con il ceto creditorio, coerentemente alla *ratio legis* degli istituti del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti che appare fondata su un concetto di crisi reversibile, ossia superabile dall’impresa con iniziative volte a promuoverne la ripresa dell’attività.

²⁹ La letteratura sul punto è vastissima, *ex multis*, si veda, G. TERRANOVA, *Stato di crisi e stato di insolvenza*, Torino, 2007; con precipuo riferimento allo “stato di crisi” presupposto dalla transazione fiscale, cfr., V. FICARI, *Riflessioni su “transazione” fiscale e “ristrutturazione” dei debiti tributari*, in *Rass.trib.*, n.1/2009, p.70, il quale, facendo leva sulla funzione di risanamento propria della transazione, ravvisa il requisito in parola “ogniquale volta il contribuente non sia stato in grado di assolvere al tempestivo adempimento delle obbligazioni (anche) tributarie nella misura dovuta ed il patrimonio conservi una capacità produttiva tale da far sopravvivere l’impresa laddove l’esposizione venisse ristrutturata ed i beni, se aggredibili, non siano distolti dall’impresa”.

Come già accennato, con l'art. 23, comma 43, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, recante *“Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”* e convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 111, il legislatore ha esteso anche all'imprenditore agricolo, per sua natura non fallibile, l'accesso agli accordi di ristrutturazione dei debiti ed alla transazione fiscale, consentendogli di fruire di istituti che gli permettono di pervenire ad una soluzione concordata della crisi e di evitare, così, la disgregazione di un complesso aziendale che presenta ancora margini di produttività e che sarebbe altrimenti irrimediabilmente compromesso dalle procedure esecutive individuali attivate nei suoi confronti dai creditori³⁰.

Detta estensione è, tuttavia, limitata alle sole transazioni fiscali proposte nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis* poiché si ritiene che l'imprenditore agricolo resti comunque escluso dalla procedura di concordato preventivo, in ragione della mancanza del presupposto della commercialità dell'attività svolta, indispensabile per l'assoggettabilità al fallimento ed alle altre procedure concorsuali³¹.

Sebbene l'art. 182 *ter* relativamente ai requisiti soggettivi richiesti per poter avanzare la proposta transattiva non abbia dato adito a particolari problemi applicativi, è sul piano che attiene all'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto che sono invece emerse le maggiori criticità, posto che al comma 1 dell'art.182 *ter* l.f. il legislatore si è limitato a disporre che la proposta di transazione può avere ad oggetto *“i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e i relativi accessori”*, nonché, per effetto delle integrazioni introdotte con il d.l. n. 185/2008, convertito con modifiche nella l. n. 2/2009, *“i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie ed i relativi accessori”* con espressa esclusione *“dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea”*. Innanzitutto, l'esplicito

³⁰ In argomento, si veda, D. BUONO, *Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole*, in *Corr.Trib.*, 2011, p. 2555 e ss.

³¹ Per un rilievo critico in ordine alle disarmonie che possono derivare dall'estensione all'imprenditore agricolo degli istituti degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis* l.f. e della transazione fiscale *ex art. 182 ter* l.f. rispetto agli imprenditori commerciali, si veda, R.MARINO-M.CARMINATI, *Le soluzioni negoziali della crisi dell'imprenditore agricolo*, in *Il Fall.* n.6/2012, p. 633 e ss.

riferimento alla nozione di tributo³² porta ad escludere dall'ambito di applicabilità della transazione fiscale le entrate pubbliche non tributarie³³, circoscrivendone il campo d'azione ad imposte, tasse e contributi³⁴. Inoltre, con il requisito dell'amministrazione del tributo il legislatore ha inteso delimitare ulteriormente l'ambito di applicazione dell'istituto, eleggendo, quale criterio discrezionale dei tributi assoggettabili a transazione fiscale, il potere di gestione degli stessi, a prescindere dalla natura (erariale o locale) e dalla spettanza del relativo gettito. Ciò si traduce sul piano pratico nella indiscutibile transabilità dei tributi erariali, in quanto amministrati dalle Agenzie fiscali, quali ad esempio l'Ires, l'Irpef, l'imposta di bollo, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali e le accise, le imposte ed i canoni demaniali e nella possibilità di transigere quei tributi in relazione ai quali ricorre una scissione tra potere gestionale, conferito *ex lege* all'Agenzia delle Entrate, e titolarità del gettito, come l'Irap, le tasse automobilistiche e le addizionali regionali e comunali³⁵. Alla luce di queste considerazioni, ci si è interrogati sulla idoneità della locuzione “*tributi amministrati dalle Agenzie fiscali*” utilizzata nell'art. 183 *ter* ad escluderne o meno dal relativo ambito applicativo i tributi locali. Sulla base di quanto prescritto dall'art.57, comma 2, del D.lgs. n. 300 del 1999 che consente alle Regioni ed agli Enti locali di attribuire alle Agenzie fiscali,

³² Vastissima è la letteratura sull'argomento, *ex multis*, si veda: F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2010; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2011. In argomento, tutt'ora degna di nota è la sentenza della Corte Costituzionale n. 64 del 10 marzo 2008, reperibile in www.giurcost.org/decisioni, nella quale si è fatto riferimento a taluni criteri che devono sussistere, al di là del *nomen iuris* utilizzato dal legislatore, al fine di individuare la natura tributaria di una data prestazione, quali la doverosità della prestazione ed il suo collegamento alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

³³ Sul punto, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nella Circolare N. 40/E del 18 aprile 2008 “D.Lgs. n. 169 del 2007, recante disposizioni integrative e correttive al R.D. n. 267 del 1942, nonché al D.Lgs.n.5 del 2006-Concordato preventivo e transazione fiscale” ha escluso senza mezzi termini dall'ambito della transazione fiscale le entrate di natura non tributaria gestite dall'Agenzia delle Entrate, precisando che per esse possono trovare applicazione, ricorrendone i presupposti previsti dalla L.F., le disposizioni in tema di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti.

³⁴ Sulla tradizionale distinzione dei tributi in imposte, tasse e tributi speciali, cfr., A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed, Milano, 1965, p.61.

³⁵ In tal senso, L. TOSI, *La transazione fiscale*, op.cit., p.1073.

con apposita convenzione, il potere di gestione dei propri tributi, la dottrina³⁶, diversamente dalla Agenzia delle Entrate che nelle Circolare 40/E del 18 aprile 2008 ha escluso *tout court* i tributi locali dalla transazione fiscale, è giunta alla diversa conclusione che sono suscettibili di accordo transattivo anche quei tributi locali che in forza di legge o di apposita convenzione risultano amministrati³⁷ dalle Agenzie fiscali.

Come già accennato, dall'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 183 *ter* l.f. sono esplicitamente esclusi i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. Al fine di individuare tali entrate è opportuno far riferimento all'art. 2 della Decisione del Consiglio n. 436 del 7 giugno 2007³⁸ (2007/436/CE, Euratom), relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee che confluiscono nel bilancio generale dell'Unione, che annovera in tale contesto, tra l'altro, i dazi della tariffa doganale comune, i dazi fissati o da fissare da parte delle Istituzioni delle comunità sugli scambi con paesi terzi, le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati e dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla somma degli RNL (reddito nazionale lordo) di tutti gli Stati membri e le risorse provenienti da altre imposte eventualmente istituite, nell'ambito di una politica comune, ai sensi del Trattato CE o del Trattato Euratom.

Relativamente ai crediti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune, l'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, coerentemente all'orientamento espresso dalla Commissione europea nella

³⁶ Sull'argomento si veda, C. GIOE', *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass trib.*, n.1/2011, p.94; M. CARDILLO, *La transazione fiscale e la gestione dei tributi locali*, in *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, di (a cura di) A. URICCHIO, II ed, Maggioli Editore, 2013, p. 229.

³⁷ In riferimento al contenuto del potere gestionale del tributo locale conferibile all'Agenzia delle Entrate *ex* art.57, comma 2, D.Lgs. n. 300/99, cfr., C. GIOE', *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, *op.cit.*, secondo la quale, in tutti i casi in cui alle Agenzie fiscali viene devoluta la gestione dell'attività di accertamento, il tributo locale può considerarsi da esse "amministrato" ai sensi dell'art. 182 *ter* e quindi transigibile. Nei casi in cui, invece, le funzioni demandate all'Agenzia attengono soltanto alla riscossione o alla gestione del contenzioso, il tributo, ai sensi dell'art. 182 *ter*, deve ritenersi amministrato dall'ente locale e non può essere oggetto di transazione.

³⁸ Cfr., sul punto il testo della Decisione del Consiglio n. 436 del 7 giugno 2007 (2007/436/CE, Euratom), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L.136/17 del 23 giugno 2007, reperibile sul sito www.eur-lex.europa.eu/legal-content/IT.

Comunicazione n. 2007/C-207/05³⁹, rubricata “*Verso l’esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili*”, ha espressamente escluso che essi possano costituire oggetto di transazione fiscale e di falcidia in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Un’ulteriore questione interpretativa riguarda la nozione di accessori del tributo perché, sebbene non siano mai stati avanzati dubbi in ordine alla riferibilità a tale ambito degli interessi relativi al tributo e delle indennità di mora, le perplessità sono invece emerse relativamente alle sanzioni amministrative tributarie, in ragione del carattere afflittivo che tradizionalmente viene ad esse attribuito nel contesto ordinamentale che mal si concilierebbe con una loro transabilità. L’orientamento prevalente⁴⁰, confermato, tra l’altro, anche dalla Circolare interpretativa 40/E del 2008, è nel senso di ricomprendere nell’oggetto dell’accordo transattivo anche le sanzioni pecuniarie onde evitare di svilire la piena operatività dell’istituto.

Come già anticipato, con il decreto correttivo n. 185 del 29 novembre 2008 il legislatore ha novellato l’art.182 *ter* estendendo l’ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale anche ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie ed i relativi accessori. A questo innesto si è altresì accompagnato l’inserimento, all’inizio del comma due della disposizione *de qua*, dell’inciso “*ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale*”, indicativo del fatto che la procedura descritta al

³⁹ Il riferimento è al punto 67 della Comunicazione della Commissione n. 2007/C-207/05, a rigor del quale, “*Qualora al comitato dei creditori si proponga un piano di prosecuzione che comporti la continuazione dell’attività del beneficiario, le autorità responsabili dell’esecuzione della decisione possono appoggiare tale piano unicamente se garantisce che l’aiuto sarà rimborsato integralmente entro i termini stabiliti nella decisione di recupero della Commissione. In particolare, lo Stato membro non può rinunciare parzialmente alla sua richiesta di recupero né può accettare qualsiasi altra soluzione che non porti alla cessazione immediata dell’attività del beneficiario. In assenza di un rimborso integrale e immediato dell’aiuto illegittimo e incompatibile, le autorità responsabili dell’esecuzione della decisione dovrebbero prendere tutti i provvedimenti disponibili per opporsi all’adozione di un piano di continuazione e dovrebbero insistere sulla cessazione dell’attività del beneficiario entro il termine fissato nella decisione di recupero*”. La Comunicazione in oggetto è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea C.272/4 del 15 novembre 2007, ed il testo integrale è reperibile sul sito www.eur-lex.europa.eu/legal-content/IT.

⁴⁰ In tale senso, S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, in *Il fisco*, n.20/2006, fasc.n.1; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art.182 ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di) JORIO_FABIANI, Bologna, 2007; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, (a cura di) FAUCEGLIA-PANZANI, Torino, 2009.

secondo comma attiene ai soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali⁴¹. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 14/E del 10 aprile 2009⁴², ha precisato che l'inciso in questione ha la funzione di *“coordinare le disposizioni contenute nell'art.182 ter della L.F. con l'estensione dell'applicazione delle disposizioni in tema di transazione fiscale anche ai crediti contributivi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e di assistenza obbligatorie e dei relativi accessori”* rilevandone *“la necessità di differenziarne le procedure, trattandosi di crediti facenti capo a diversa amministrazione, aventi altresì diversa regolamentazione giuridica”*⁴³.

In attuazione alla delega contenuta al comma 6 dell'art. 32 del D.L. n. 185/2008 che prevedeva la definizione, mediante decreto ministeriale, delle modalità di applicazione, dei criteri e delle condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi, il 4 agosto 2009, è stato adottato il d.m. del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali rubricato *“Modalità di applicazione, criteri e condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi”*, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il 28 ottobre 2009. Detto provvedimento ha destato molte perplessità in dottrina⁴⁴ a causa degli stringenti limiti temporali e quantitativi ai quali ha sottoposto la valutazione della proposta da parte degli enti previdenziali, dando luogo ad una palese disparità di trattamento dei contributi previdenziali rispetto ai tributi, in aperto contrasto rispetto a taluni punti della delega. In particolare, sono state previste delle soglie di

⁴¹ In tal senso, cfr., A. LA MALFA, *L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corr.Trib.*, 2009, p.1851.

⁴² Il riferimento è alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, N. 14/E del 10 aprile 2009 *“Transazione fiscale -Articolo 32, comma 5 del decreto legge 29 novembre 2008, n.185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2”*, consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁴³ Al riguardo va segnalato che in dottrina il suddetto rilievo è stato fortemente criticato in considerazione del fatto che i crediti tributari e previdenziali, coerentemente al disposto dell'art. 182 *ter* ed alla *ratio* ad essa sottesa, dovrebbero avere lo stesso trattamento sul piano procedurale ed i medesimi effetti. Sul punto, cfr., L. DEL FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Fallimento ed altre procedure consensuali*, 2009, n. 11, p. 1361.

⁴⁴ Si veda in argomento, M. POLLIO e P.P. PAPALEO, *Circoscritte le transazioni fiscali*, in *ItaliaOggi* del 16/11/2009, p.13; L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr.trib.*, 2010, p. 2379 ss.;

trattamento minimo dei crediti previdenziali particolarmente elevate (100% per i crediti assistiti da privilegio di cui al n.1 del comma 1, art. 2778 c.c.; 40% per i crediti assistiti da privilegio di cui al n.8 del comma 1, art.2778 c.c. e 30% per i crediti chirografari) al di sotto delle quali l'Ufficio è tenuto a negare l'assenso alla proposta di transazione ed, inoltre, è stato stabilito che il pagamento non può essere dilazionato in un numero di rate mensili superiore a sessanta. Due sono le possibili strade da percorrere per ovviare agli inconvenienti destati dal decreto ministeriale in parola: secondo un condivisibile orientamento della giurisprudenza⁴⁵, il mancato rispetto dei limiti posti dal suddetto decreto, sebbene legittimi il voto contrario al concordato da parte dell'ente previdenziale, non ne impedirebbe l'omologazione ove venissero comunque raggiunte le maggioranze prescritte, coerentemente, tra l'altro, ai principi espressi dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 22931 del 2011, di cui si tratterà ampiamente in seguito; secondo autorevole dottrina⁴⁶, questi profili di illegittimità del decreto dovrebbero, invece, indurre a ritenerlo disapplicabile a norma dell'art. 5 della l. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E⁴⁷, alla luce della sua non conformità alla legge.

⁴⁵ In tal senso, *Trib. di Monza*, decr., 22 dicembre 2011, *contra*, cfr., *Trib. di Udine*, decr., 15 giugno 2011, entrambi in www.ilcaso.it, secondo il quale “ *in considerazione del carattere imperativo delle disposizioni regolamentari di cui all'art.3 del D.M. 4 agosto 2009, integrative dell'art. 182 ter l.f., che prevedono, in occasione di una proposta di concordato preventivo con transazione fiscale, il pagamento integrale dei crediti privilegiati per i contributi dovuti all'Inps per l'assicurazione obbligatoria di invalidità, vecchiaia e superstiti (artt. 2753-2778 n.1 c.c.), dei crediti privilegiati per premi dovuti dall'Inail ed il pagamento non inferiore al 30% di tutti i creditori chirografari degli stessi enti, va dichiarata inammissibile la domanda di concordato preventivo che non si conformi a tale normativa*”.

⁴⁶ In tal senso, L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, op. cit., p. 2380. Conforme a tale orientamento è anche la giurisprudenza di merito. Cfr., sul punto, *Trib. di Monza*, 22 dicembre 2011, *cit.*, il quale ha ritenuto che “ *il limite minimo di pagamento del credito degli enti previdenziali di cui al D.M. 4 agosto 2009 può essere disapplicato, ai sensi dell'art. 5 della legge n. 2248 del 1865 allegato E, tutte le volte che si ponga in contrasto con il contenuto di norme primarie quali gli articoli 160 e 182 ter, comma 1, 184 e 186 della legge fallimentare, norme, queste, che consentono il pagamento parziale del credito privilegiato nella misura consentita dal valore del bene posto dalla legge a garanzia del credito*”.

⁴⁷ Il riferimento è alla legge 20 marzo 1865, “*Legge sul contenzioso amministrativo*” (all.E) che all'art. 5 stabilisce che “*In questo, come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi*”

2- L'annosa questione dell'intangibilità dell'Iva.

L'esplicita esclusione dall'ambito oggettivo della transazione fiscale dei tributi costituenti *risorse proprie dell'Unione europea* aveva innescato, sin dall'entrata in vigore dell'art.182 *ter* l.f., un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale in merito alla riconducibilità dell'Iva nell'alveo di tali tributi e, conseguentemente, alla possibilità di una sua negoziazione remissoria o, quanto meno dilatoria, con il Fisco, all'interno delle procedure di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti. I dubbi traevano origine dal fatto che l'ottavo considerando della direttiva 28 novembre 2006⁴⁸ (Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) sancisce che *“in applicazione della decisione 2000/597/CE/Euratom del 29 settembre 2000, del Consiglio, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie”* mettendo, così, in luce la stretta connessione dell'Iva con l'attribuzione delle risorse proprie del bilancio UE. Sulla base di una rigorosa interpretazione del suddetto dato normativo, una parte della dottrina⁴⁹ e la stessa Amministrazione finanziaria⁵⁰, affermavano l'infalciabilità

⁴⁸ Il riferimento è alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa *al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, L.347/1, dell'11 dicembre 2006 ed entrata in vigore dal 1° gennaio 2007. Essa rappresenta una sorta di testo unico che coordina tutte le norme succedutesi nel tempo che costituiscono il sistema comune IVA riferibile alle cessioni di beni e alla prestazione di servizi da parte dei singoli nell'ambito dell'Unione europea, nonché agli acquisti intracomunitari di beni tra gli Stati membri. Il suddetto sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto si propone, attraverso l'armonizzazione della disciplina della base imponibile e la determinazione di livelli di aliquote sufficientemente ravvicinati tra gli Stati membri, di attuare nel tempo la neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza. Il testo della direttiva in oggetto è reperibile sul sito: www.eur-lex.europa.eu/legal-content/IT.

⁴⁹ In tal senso, L. MAZZUOCOLO, *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 182 ter del R.D.n. 267/1942*, in *Fisco*, n. 15/2006, fascic. 1; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur.comm.*, 2008, I, p.301; in giurisprudenza, hanno accolto la tesi della configurabilità dell'Iva come risorsa propria dell'UE: Trib. Lamezia Terme 23 giugno 2008, decr. in *Dir.fall.*, 2009, p.224; Trib. Piacenza 3 luglio 2008, decr., in *Fall.*, 2009, p.66.

del credito Iva vantato dall'Erario, in ragione dell'inquadrabilità di tale imposta nel novero dei tributi costituenti risorse proprie dell'UE. Di diverso avviso era, invece, il filone dottrinario prevalente⁵¹, avallato, tra l'altro, da una copiosa giurisprudenza⁵², il quale riteneva che l'ottavo considerando della direttiva CE sopra menzionata si limitava ad inquadrare l'Iva come base di calcolo per il contributo comunitario, o meglio, come parametro al quale applicare un'aliquota concordata da tutti gli Stati membri al fine di quantificare la risorsa spettante all'Unione. Da ciò scaturiva l'esclusione dell'Iva dalle risorse comunitarie in senso stretto con la conseguente falcidiabilità del suddetto credito nel procedimento di cui all'art. 182 *ter* l.f.. A fugare ogni dubbio a riguardo ci ha pensato il legislatore che con l'art.32, comma 5, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, è intervenuto sulla disciplina della transazione fiscale escludendo esplicitamente l'imposta sul valore aggiunto dal novero dei tributi falcidiabili mediante accordo transattivo e prevedendo esclusivamente la possibilità, in tal sede, di dilazionarne il pagamento. Alla base di questo intervento normativo, come emerge dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. 185/2008, vi è stata la necessità di non contravvenire *“alla normativa comunitaria che vieta allo stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al suo potere impositivo, al diritto di procedere ad accertamento e verifica dei tributi aventi natura europea”*, così da evitare ulteriori condanne dell'Italia da parte della Corte di Giustizia europea dopo la clamorosa bocciatura

⁵⁰ Cfr. sul punto, il paragrafo 4.2.1 della Circolare Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, N. 40/E del 18 aprile 2008. E' opportuno considerare che in questo stesso testo l'amministrazione finanziaria ha precisato che l'esclusione dell'IVA dalla transazione fiscale riguarda il solo tributo e che gli accessori ad essa relativi, ossia, interessi e sanzioni, possono invece essere oggetto dell'accordo transattivo.

⁵¹ Ex multis, si veda, L. TOSI, *La transazione fiscale*, op.cit.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, (a cura di) G.SCHIANO-D.PEPE, Padova, 2007, p.682; E. STASI, *La transazione fiscale*, op.cit.,p.105 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv.dir.trib.*, n.3/2008, p. 215 e ss.; M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva nell'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Riv.dir. trib.*, 2008 I, 854 ss.

⁵² Trib. Bologna, *decr.* 26 ottobre 2006, in *Fall.*, 2007, p.579., con nota di V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*; Trib. Milano II sez.civile,*decr.*, 13 dicembre 2007, in *Fall.*, 2008, p.333 ss., con note di G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi e innovativi*, e di L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*; Trib. Milano, *decr.*, 16 aprile 2008, in *www.ilcaso.it*.

del condono tombale in materia di Iva del 2002⁵³. Inoltre, con l'art. 29, comma 2 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n.122, il trattamento riservato all'Iva nell'ambito della transazione fiscale è stato esteso anche al debito relativo alle ritenute fiscali operate dall'impresa debitrice, quale sostituto d'imposta, ma da questa non versate all'Erario, consentendo così anche per queste somme di ottenere una dilazione di pagamento. La questione, se per un verso poteva ritenersi ormai superata per effetto degli interventi correttivi del 2008 e del 2010, d'altro canto alimentava una nuova *querelle* relativamente alla compatibilità del novellato art 182 *ter* con la previsione *ex art.* 160 comma 2 l.f. che consente di prevedere, con la proposta di concordato preventivo, il pagamento ridotto dei creditori privilegiati, a condizione di non alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione. Dal combinato disposto delle due norme discenderebbe, infatti, l'obbligo di pagamento integrale non solo del credito Iva, collocato al 19° posto nella graduatoria dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c., ma anche dei crediti prelatizi che sono ad esso anteposti, vale a dire, di quasi tutti i crediti privilegiati, mettendo così a rischio la concreta operatività dell'istituto del concordato preventivo. Per superare tale *empasse*, si è spostata l'attenzione sulla questione relativa alla obbligatorietà o meno della transazione fiscale al fine di ottenere la falcidia dei crediti tributari, così che, laddove si fosse optato per la facoltatività dell'attivazione del procedimento *ex art.* 182 *ter* l.f., si sarebbe potuto agevolmente aggirare il divieto di falcidia dell'Iva proponendo un piano di pagamento percentuale che avesse avuto ad oggetto anche il suddetto tributo nell'ambito di un concordato preventivo senza transazione fiscale. In pratica, accanto all'impostazione tradizionale⁵⁴ che ravvisa nella transazione fiscale l'unico strumento idoneo, per colui che

⁵³ Il riferimento è alla sentenza della Corte di giustizia UE del 17 luglio 2008 (causa C-132/06) in cui l'Italia è stata condannata per il condono previsto dalla legge n. 289/2002, in ragione del contrasto degli art. 8 e 9 della citata legge con gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (1977/388/CEE) *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari*. Il testo della sentenza è reperibile sul sito: www.curia.europa.eu.

⁵⁴ Cfr., Trib. di Roma, *decr.* 16 dicembre 2009, in *Dir.fall.*, 2011, II, p.369 ss.; Trib. di Monza, *decr.* 23 dicembre 2009, in www.ilcaso.it; In dottrina, A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182 ter legge fallimentare. Per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note a margine a Tribunale di Roma 16 dicembre 2009)*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 3-4 2011, p. 369; V. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Fisco*, 2009, p.6435 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in

propone il concordato preventivo, a falciare i crediti tributari e previdenziali (obbligatorietà della transazione), si è fatta strada una nuova tesi⁵⁵ secondo la quale la falcia sarebbe possibile nel concordato preventivo anche in assenza di transazione *ex art. 182 ter* (facoltatività della transazione) perché la suindicata disposizione, utilizzando il termine “può” piuttosto che “deve”, attribuirebbe all’imprenditore una mera facoltà di presentare la domanda di transazione fiscale nel concordato preventivo al fine di conseguire gli effetti tipici, quali, il consolidamento della pretesa impositiva e la cessazione della materia del contendere ed, inoltre, ai fini del perfezionamento della procedura concorsuale di cui all’art. 160 l.f., ciò che rileva è la sola maggioranza dei creditori, indipendentemente dall’assenso o dal dissenso dell’Amministrazione finanziaria. Tale posizione è stata ben presto in gran parte disattesa dai giudici di legittimità. Infatti, con le sentenze “gemelle” del 2011⁵⁶ la Corte di Cassazione, pur riconoscendo la natura non obbligatoria della transazione fiscale nell’ambito del concordato preventivo, ha interpretato il divieto di falcia dell’Iva, non come una norma processuale destinata a produrre i suoi effetti limitatamente all’istituto cui afferisce, bensì, come norma sostanziale, conseguentemente applicabile anche al concordato preventivo. In particolare, gli Ermellini hanno chiaramente affermato che la votazione non favorevole da parte dell’Amministrazione finanziaria non è idonea a precludere l’omologazione del concordato preventivo laddove sia comunque raggiunta la prescritta maggioranza anche perché, ragionando *a contrario*, si finirebbe per ammettere la sostanziale attribuzione di un

Rass.Trib., 2011, p.1116; Sulla questione anche l’amministrazione finanziaria ha espresso il proprio orientamento nella più volte citata Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 e nella successiva Circolare N. 19/E del 6 maggio 2009 in cui si è pronunciata in ordine alle modifiche apportate all’art. 182 *ter* l.f. dal D.L. 29 novembre 2008, n.185. In tali contesti l’Agenzia delle Entrate, in forza del principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, aveva sostenuto che “ *che la falcia o la dilazione del credito tributario è ammissibile solo qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all’art. 182 ter*”. Il testo della Circolare N. 19/E del 6 maggio 2009 è consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁵⁵ In tal senso, Trib. La Spezia, decr., 2 luglio 2009, in *Dir Fall.*, 2009, II, p.487ss.; Corte d’Appello di Genova, decr., 19 dicembre 2009 e Trib. Bergamo, sez.fall., decr. 10 febbraio 2011, entrambe consultabili sul sito www.ilcaso.it. Così anche parte della dottrina, cfr., V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010, p. 263; A. GIORDANO, *Effetti della transazione fiscale “fuori” e “dentro” il concordato preventivo*, in *Dir.Fall.*, 2011, II, p. 534.

⁵⁶ Il riferimento è alle sentenze della Corte di Cassazione, sez. I, n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011 il cui testo è reperibile in banca dati bigsuite.ipsoa.it; Per un commento alle sentenze in oggetto, cfr., B. SANTACROCE-D.PEZZELLA, *Natura facoltativa della transazione fiscale e intangibilità del credito IVA nel concordato preventivo*, in *GT-Riv.giur.trib.*, n. 1/2012, p.11.

diritto di veto al Fisco, in evidente contrasto con le intenzioni del legislatore che non ha inteso attribuire un ruolo determinante alla volontà dell'Amministrazione finanziaria. Con riferimento alla disposizione che prescrive il divieto di falcidia dell'Iva nell'ambito della transazione fiscale, la Suprema Corte ne ha sottolineato il carattere eccezionale e conseguentemente inderogabile destato dalla peculiarità del trattamento riservato al credito Iva, ribadendone la natura di norma sostanziale che, in quanto tale, *“si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere a transazione fiscale, attenendo alla statuto concorsuale del credito Iva”* ed ha affermato a chiare lettere che il credito Iva deve essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale. All'indomani di tali pronunce si sono creati due distinti filoni interpretativi. Secondo un primo orientamento⁵⁷, sarebbe ammissibile la falcidia dell'Iva, al pari di tutti gli altri crediti, nell'ambito del concordato preventivo, in ragione proprio della qualificazione di norma eccezionale conferita dalla Corte di Cassazione all'art. 182 *ter* che ne circoscrive l'ambito di applicazione alla sola transazione fiscale, anche perché, diversamente opinando, si ammetterebbe l'esistenza di un ulteriore requisito di ammissibilità non previsto dalla legge; secondo un altro filone, invece, il debito Iva dovrebbe essere sempre pagato integralmente⁵⁸.

⁵⁷ In tal senso, cfr. Trib. di Perugia 16 luglio 2012, in *Fall.*, 2013, p.125; In termini simili anche, Trib. la Spezia, 24 ottobre 2013; Trib. Cosenza, 29 maggio 2013; Trib. Varese, 30 giugno 2013; Trib. di Campobasso, 31 luglio 2013; Trib. di Como, 22 ottobre 2013, tutte reperibili in www.ilcaso.it. Critica è anche la posizione di G. ANDREANI, *L'infalcidiabilità del credito IVA del concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Corr.Trib.* n.36/2014, p.1865, il quale contesta l'asserita valenza sostanziale della divieto di falcidia dell'Iva contemplato dall'art.182 *ter*, stante la sua inapplicabilità a procedure diverse dal concordato preventivo come il fallimento e l'esecuzione individuale.

⁵⁸ Cfr. sul punto, Trib. di Milano, 29 maggio 2013; Trib. di Padova, 30 maggio 2013; Trib. di Brescia, 11 giugno 2013; Corte d'Appello di Brescia, 13 settembre 2013; Trib. di Monza, 2 ottobre 2013, tutte consultabili sul sito www.ilcaso.it. In tal senso anche *Cass., sez. III pen., che* nella sentenza n. 44283 del 31 ottobre 2013, reperibile in *Fall.*, 2014, p. 262 ss., ha ritenuto che *“la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il credito Iva debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale”*. Così anche, *Cass. Sez. III pen.*, 12 giugno 2014, n. 24875, e 16 aprile 2015, n. 15853, consultabili in banca dati *big suite ipsoa*.

In termini molto simili alla Corte di Cassazione si è di recente espressa la Corte Costituzionale nella sentenza n. 225 del 25 luglio 2014⁵⁹ ritenendo non fondata la questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt.160 e 182 *ter* l.f. (divieto di falcidia del credito Iva) sollevata dal Tribunale di Verona in relazione agli artt. 3 e 97 della Costituzione. In particolare, i giudici hanno ribadito l'intangibilità del credito Iva richiamandone la natura di *“risorsa propria dell'Unione europea”*⁶⁰ in ragione della quale si spiega *“il vincolo per gli Stati membri nella gestione e riscossione dell'imposta, come pure l'inderogabilità della disciplina interna del tributo e, nella specie, la formulazione dell'art. 182-ter della legge fallimentare, che, in ossequio al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria all'infuori di specifica previsione normativa che ne preveda la rideterminazione, ha escluso la falcidiabilità del credito IVA in sede di transazione fiscale, consentendone soltanto la dilazione del pagamento”*. Con riferimento alla censura secondo la quale il disposto degli artt. 160 e 182 *ter* si porrebbe in contrasto con l'art. 97 Cost., i giudici hanno escluso la fondatezza della questione dedotta dal rimettente in base al presupposto che dall'inammissibilità *de plano* della proposta di concordato che prevede il pagamento parziale dell'IVA deriverebbe nocimento al buon andamento dell'attività dell'amministrazione finanziaria ritenendo che *“la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito IVA deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo.... il vulnus*

⁵⁹ Il testo integrale della sentenza in oggetto è consultabile sul sito www.cortecostituzionale.it. In senso contrario, cfr. *Trib. di Benevento*, decr. del 25 settembre 2014, in *Fall.*, 2015, p.111; Si segnala che il Tribunale di Udine con ordinanza del 30 ottobre 2014 ha investito la Corte di giustizia dell'Unione europea dell'esame relativo alla possibilità di falcidia dell'Iva nell'ambito del concordato preventivo senza transazione fiscale, rimettendo ai Giudici europei la questione pregiudiziale relativa alla compatibilità dell'art.182 *ter* l.f. con il diritto comunitario ed all'ammissibilità di una proposta di concordato preventivo che *“il pagamento solo parziale del credito dello Stato relativo all'Iva, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito...un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare”*.

⁶⁰ In realtà, in merito alla qualificazione dell'Iva come risorsa propria dell'UE, dalla documentazione ufficiale proveniente dalla Commissione UE ancora non emerge una chiara presa di posizione in tal senso. Infatti nella Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico e sociale europeo avente ad oggetto *“Il futuro dell'Iva, verso un sistema dell'Iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico”* (COM/2011/851) c.d. *“libro bianco dell'IVA”*, la Commissione ha constatato che ad oggi l'Iva non può ancora considerarsi risorsa propria ed ha auspicato che, in vista della necessità di riformare il sistema UE dell'Iva, in futuro ci si attivi al fine di creare *“una nuova risorsa propria basata sull'Iva per finanziare il bilancio UE”*.

per i «criteri di economicità» e di massimizzazione «delle risorse» – che il giudice a quo pone in relazione all'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di valutare, in concreto, la convenienza di un pagamento parziale dell'IVA che realizzi un grado di soddisfacimento del credito in misura non inferiore al valore della liquidazione fallimentare – sia smentito dalla ratio della vigente disciplina della transazione fiscale. La previsione di una deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria normativamente circoscritta alla sola dilazione di pagamento dell'IVA non è irragionevole e si giustifica – sul piano prognostico – proprio per il persistere, in capo all'amministrazione finanziaria, della possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a consentire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa". Infine, per quanto riguarda la censura rispetto all'art. 3 Cost., i giudici costituzionali hanno respinto la prospettazione del Tribunale rimettente in quanto farebbe leva su una simmetria normativa del credito Iva con i crediti privilegiati di altra natura e si fonderebbe su un approccio ricostruttivo che non ritiene condivisibili, in quanto "a nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA, per il quale esiste una disciplina eccezionale attribuita di un «trattamento peculiare e inderogabile» (Corte di cassazione, sez. civ., n. 22931 del 2011), che, consentendo esclusivamente la transazione dilatoria, è tesa ad assicurare il pagamento integrale di un'imposta assistita da un privilegio di grado postergato (qual è appunto l'IVA), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione".

Alla luce di questi ultimi orientamenti giurisprudenziali, con la Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015⁶¹ l'Amministrazione finanziaria, superando le indicazioni precedentemente fornite nella Circolare n. 40/E del 2008, ha chiarito che la presentazione della domanda di transazione fiscale non costituisce un obbligo per il debitore che chiede la falcidia dei crediti tributari ed è, pertanto, facoltativa, e, per quanto concerne il divieto di falcidia dell'Iva, ha ribadito che *"la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento al credito Iva, costituisce condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo, a*

⁶¹ Il riferimento è alla Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015 emessa dall'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari legali e Contenzioso il cui testo è reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

prescindere dalla presentazione o meno della domanda di transazione fiscale ai sensi dell'articolo 182 ter L.F.”.

3- *La natura chirografaria e privilegiata dei crediti oggetto di transazione fiscale.*

Il primo comma dell'art.182 *ter* l.f. stabilisce che la proposta transattiva può avere ad oggetto i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali ed i relativi accessori *“limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo”*. Se dalla formulazione della norma non sono mai emersi dubbi in relazione al fatto che la transazione potesse avere ad oggetto i crediti tributari chirografari a prescindere dalla loro avvenuta iscrizione a ruolo, delle perplessità sono state, invece, avanzate per quanto riguarda il trattamento dei crediti assistiti da privilegio. A tale riguardo, infatti, una parte della dottrina⁶², riteneva ammissibile la sola transazione dei crediti privilegiati iscritti a ruolo, escludendo dall'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto in esame i tributi assistiti da privilegio ma non iscritti a ruolo. Questa soluzione interpretativa, per quanto in sintonia con una interpretazione letterale dell'art.182 *ter*, era, tuttavia, inconciliabile con la *ratio* sottesa all'istituto che è volta a consentire all'imprenditore in stato di crisi di definire le proprie pendenze con il Fisco, così da scongiurarne il dissesto irreversibile, in quanto estrometteva dal raggio d'azione della transazione fiscale i tributi assistiti da privilegio e, dunque, la quasi totalità dei tributi, nell'ipotesi non infrequente in cui non fossero stati ancora iscritti a ruolo, o perché contestati con avvisi di accertamento non ancora impugnati, o perché relativi a liti pendenti innanzi alle Commissioni tributarie⁶³. A dirimere definitivamente la questione ci ha pensato l'Agenzia delle Entrate che, attraverso la più volte citata Circolare interpretativa n. 40/E del 2008, aderendo proprio a quest'ultimo canone interpretativo teleologico e coerentemente alla relazione illustrativa al decreto di riforma della legge fallimentare (schema di decreto del 22 dicembre 2005) ove veniva precisato che *“il debitore può proporre il pagamento anche parziale dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non*

⁶² In tal senso, cfr., G. MARINI, *Art.182 ter.Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, (a cura di) NIGRO-SANDULLI, Torino, 2006, p.1119.

⁶³ Sul punto si veda, L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, testo elaborato sulla base della relazione tenuta nell'ambito del Convegno *“Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente”* svoltosi a Pescara il 5 ottobre 2007, in *Giust.trib.*, n. 1/2008, p.25 ss..

iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea", ha ammesso la possibilità di definire transattivamente sia i crediti tributari chirografari sia quelli assistiti da privilegio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo.

3.1- (segue) Il trattamento dei crediti tributari privilegiati

Il terzo ed il quarto periodo del primo comma dell'art. 182 ter l.f. prescrivono che *"Se il credito tributario o contributivo e' assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari"*. Sebbene, come anticipato, dal dato normativo non siano mai emersi dubbi circa la misura della transazione dei crediti chirografari in ordine ai quali è sempre stata riconosciuta la possibilità di una soddisfazione parziale, più problematica, invece, almeno fino all'intervento del decreto correttivo del 2007⁶⁴, è stata la questione relativa al trattamento da riservare ai crediti assistiti da privilegio, in ragione di un *deficit* di sistematicità che attanagliava la legge fallimentare nel suo complesso e che si manifestava in particolar modo in relazione al diverso destino riservato ai crediti privilegiati nell'ambito del concordato preventivo e del concordato fallimentare. Infatti, poiché nell'ambito del concordato fallimentare si ammetteva, alla ricorrenza di determinate condizioni, la possibilità di formulare una proposta che prevedesse un pagamento parziale dei creditori privilegiati⁶⁵, questa stessa prerogativa non era ritenuta

⁶⁴ Il riferimento è al D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169 (c.d. decreto correttivo), emanato in attuazione della delega di cui al comma 5 *bis* dell'art. 1 della L. n. 80/2005 che è intervenuto, tra l'altro, sugli articoli 124, 160 e 177 della legge fallimentare.

⁶⁵ L'art. 124, comma 3, l.f. (nella versione antecedente al d.lgs. n. 169/07) prevedeva infatti che *"la proposta può prevedere che i creditori muniti di diritto di prelazione non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano*

estendibile al concordato preventivo da quella copiosa giurisprudenza che valorizzava il dato letterale dell'art. 177, comma 3, l.f., a rigor del quale, veniva accordato il diritto di voto ai creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca nella sola ipotesi in cui costoro avessero rinunciato volontariamente al proprio diritto di prelazione⁶⁶. Tuttavia, da questo orientamento si discostava chi riteneva, invece, possibile applicare analogicamente la previsione di cui all'art. 124, comma 3, l.f., anche al concordato preventivo, consentendo, così, la formulazione di proposte che prevedessero pagamenti non integrali per i creditori privilegiati, alla luce del fatto che nessuna limitazione fosse mai stata posta sul punto dallo stesso legislatore⁶⁷. A supporto di quest'ultima soluzione interpretativa soccorreva anche la formulazione letterale dell'art.182 *ter* ove l'unica condizione posta dal legislatore per proporre un pagamento in misura percentuale del credito tributario privilegiato era che le “percentuali di pagamento”, nonché le eventuali garanzie e tempistiche, non fossero state inferiori rispetto a quelle offerte ai creditori “*aventi un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali*”⁶⁸. Di contro, chi riteneva che la falcidia dei crediti privilegiati potesse aver luogo solo nell'ambito del concordato fallimentare, interpretava l'art.182 *ter* come una disposizione di carattere eccezionale che, in quanto tale, consentiva il pagamento in percentuale dei soli crediti privilegiati vantati dall'Erario e, pertanto, inidonea a giustificare il superamento del principio

ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di vendita, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile al cespite o al credito oggetto della garanzia indicato nella relazione giurata di un esperto o di un revisore contabile o di una società di revisione designati dal tribunale. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può aver l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”.

⁶⁶ In tal senso, cfr., Cass., 26 novembre 1992, n. 12632, in *Fall.*, 1993, p.707; Corte App. di Roma, decr. 12 marzo 2001, in *Dir.fall.*, 2002, II, p.264; Trib Torino, decr. 19 marzo 1990, in *Dir. fall.*, 1990, II, p.1189; Trib. Bologna, 21 giugno 1995, in *Dir.fall.*, 1996, II, p.364; Da ultimo, si veda, Cass., 22 marzo 2010, n. 6901, in *Fall.*, 2010, p.653. In senso conforme anche, L. PANZANI, *Il d.l. n. 35 del 2005 e la riforma della legge fallimentare*, in www.fallimentonline.it, 2005.

⁶⁷ Si veda in tal senso, P. F. CENSONI, *Concordato preventivo e coinvolgimento dei creditori con diritto di prelazione*, in *Fall.*, 2007, p.434; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, *op.cit.*, p.29; N. NISIVOCIA, *Il nuovo concordato fallimentare*, in *Riv.dir.proc.*, 2007, p.976 ss.

⁶⁸ Cfr. sul punto, L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, *op.cit.*, p.30.

ormai radicato secondo il quale nell'ambito del concordato preventivo era possibile il solo pagamento integrale dei crediti privilegiati⁶⁹. Tutte queste teorie hanno perso la loro consistenza per effetto delle modifiche apportate con il D.Lgs, n. 169/2007 che è intervenuto sulla disciplina del concordato preventivo inserendo, nel corpo dell'art.160 l.f.⁷⁰, una disposizione dal tenore analogo a quello dell'art.124, comma 4, l.f.⁷¹, e modificando, altresì, l'art.177 l.f. che, in particolare, al comma 2 prevede che “ *I creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, ancorché la garanzia sia contestata, dei quali la proposta di concordato prevede l'integrale pagamento, non hanno diritto al voto se non rinunciano in tutto od in parte al diritto di prelazione*”.

Con questo intervento correttivo il legislatore ha inteso incentivare ulteriormente il ricorso allo strumento del concordato preventivo eliminando quella illogica diversità di disciplina che esso aveva rispetto al concordato fallimentare e consentendo, anche in tale contesto, la proponibilità di un accordo che contempli il pagamento in percentuale dei creditori privilegiati a condizione che la misura del soddisfacimento proposta non risulti inferiore rispetto a quella realizzabile sul ricavato della vendita dei beni sui quali il privilegio in questione insiste. I dubbi destati dalla scarsa chiarezza del dettato normativo di cui al comma 2 dell'art.160 l.f. in ordine alla possibilità di applicare la nuova disposizione anche ai crediti

⁶⁹ In tal senso, cfr., *Trib. Messina*, decr., 29 dicembre 2006, in *Fall.*, 2007, p.663 ss.; *Cass.*, 22 marzo 2010, n.6901, *cit.*; In dottrina, si veda, F. MARELLI, *Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2007, p.661 ss.

⁷⁰ L'art.160, comma 2, l.f., in seguito alle modifiche apportate dall'art. 12 del D.Lgs n. 169/2007 prevede che “*La proposta può prevedere che i creditori muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*”.

⁷¹ Anche l'art. 124, comma 3, l.f. è stato interessato, sia pure in minima parte, dall'intervento correttivo del 2007. Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 9 del D.Lgs. n. 169/2007 il nuovo comma 3 della disposizione in oggetto sancisce che “*La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d) designato dal tribunale. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*”.

muniti di privilegio generale, gravante sull'intero patrimonio dell'imprenditore, sono stati sopiti sul nascere dalla stessa relazione governativa di accompagnamento al decreto correttivo ove si legge che *“In accoglimento all'osservazione della Camera, si precisa, analogamente a quanto già previsto per il concordato fallimentare, che il debitore ha la possibilità di offrire un pagamento in percentuale non solo ai creditori muniti di privilegio speciale, nella parte in cui il credito sia incapiente, ma anche a quelli muniti di un privilegio generale, sempre nella misura in cui tale credito non risulti capiente.”* Il decreto e la relativa relazione di accompagnamento non sembrano offrire, tuttavia, spunti utili per definire la portata del principio statuito dall'ultimo periodo del comma 2 citato a rigor del quale *“il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*. A tale riguardo, appare maggiormente persuasiva quella tesi che, coerentemente con quanto previsto per la transazione fiscale ed alla luce di una interpretazione teleologica del testo normativo che tenga conto dell'obiettivo del legislatore di rendere lo strumento concordatario più versatile e flessibile, interpreta la disposizione come un divieto di prevedere per i creditori posti ad un livello inferiore nella gerarchia delle cause legittime di prelazione un trattamento migliore rispetto a quelli posti ad un livello superiore⁷². Da un confronto delle due disposizioni novellate dal legislatore del 2007 (artt.124 e 160 l.f.,il cui testo è riportato sub note 61 e 62) emerge che il trattamento normativo riservato ai creditori privilegiati nel concordato fallimentare è stato praticamente esteso al concordato preventivo, riproducendo, nei relativi contesti normativi di riferimento, le stesse disposizioni in materia di falcidia dei creditori privilegiati, divieto di alterazione dell'ordine delle cause di prelazione, assenza del diritto di voto e relative deleghe. Una sola differenza è, però, riscontrabile rispetto a quanto previsto in tema di concordato fallimentare e consiste nel fatto che in tale contesto è il Tribunale a designare il professionista incaricato di redigere la relazione giurata sul valore dei beni e dei diritti oggetto di prelazione. Secondo un'attenta

⁷² Cfr., P. CATALLOZZI, *La falcidia concordataria dei creditori assistiti da prelazione*, op.cit., p.1011; In tal senso anche, E. STASI, *La transazione fiscale*, op.cit., il quale ritiene che la suddetta disposizione non può essere altrimenti interpretata se non nel senso che *“al Fisco non può essere riconosciuto un trattamento migliore di quello proposto ai creditori di rango superiore”*, con l'ulteriore precisazione che *“intanto può essere previsto un trattamento a favore dell'Amministrazione finanziaria in quanto i creditori investiti di privilegio generale mobiliare posti ad un livello superiore della gerarchia di cui agli artt. 2777 e 2778 c.c. siano integralmente soddisfatti per capitale ed interessi”*.

dottrina⁷³ nell'ambito del concordato preventivo dovrebbe essere il debitore proponente a scegliere il professionista così che non sussistano impedimenti ad una celere presentazione della domanda di concordato nell'ottica di una maggiore rapidità della risoluzione della crisi d'impresa.

L'intervento legislativo del 2007 ha interessato l'art.182 *ter* soltanto sotto il profilo procedimentale perché, come precedentemente accennato, ha esteso la possibilità di transigere i debiti tributari anche agli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* l.f. e ne ha definito il relativo procedimento senza incidere sulla norma in merito agli aspetti fin ora dibattuti, così da lasciarne invariata la relativa disciplina. Ciò nonostante si è rivelato davvero illuminante l'intervento chiarificatore operato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.40/E del 2008 in quanto ha fornito indicazioni utili a fronteggiare eventuali dubbi interpretativi che avrebbero potuto profilarsi all'indomani del decreto correttivo in relazione al trattamento da riservare ai crediti tributari privilegiati nell'ambito della transazione fiscale.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la locuzione "*credito tributario assistito da privilegio*" di cui all'art. 182 *ter* deve essere intesa in senso atecnico come comprensiva di tutti i crediti tributari assistiti da diritto di prelazione. Una interpretazione strettamente letterale della suddetta espressione avrebbe comportato l'esclusione della transazione fiscale, e della conseguente possibilità di falcidia, per tutti quei crediti tributari garantiti da ipoteca⁷⁴, ponendosi in contrasto con la *ratio* dell'istituto in esame e determinando "*una illegittima alterazione delle cause di prelazione in quanto il trattamento dei crediti tributari privilegiati, oggetto di falcidia, sarebbe stato peggiore rispetto al trattamento dei crediti aventi un grado di prelazione inferiore*". Alla luce di queste osservazioni e, considerato il divieto di alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione per effetto del trattamento stabilito per ciascuna classe di creditori sancito dal

⁷³ Sull'argomento si veda, P.G. DE MARCHI, *Il concordato preventivo alla luce del decreto correttivo*, in *Le nuove procedure concorsuali*, Milano, 2005, p.491 ss.

⁷⁴ L'art. 77, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prescrive, infatti, che *decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1*, vale a dire il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, *il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede*.

novellato art.160 l.f., l'Agenzia delle Entrate conclude nel senso che la disciplina dei crediti tributari assistiti da privilegio *ex art. 182 ter l.f.* può essere estesa anche ai crediti tributari muniti di diritto di prelazione, consentendone, così, il pagamento in misura ridotta o dilazionata, fermo restando che in tale evenienza *“il trattamento in sede di transazione dei crediti tributari in esame non dovrà essere deteriore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di prelazione inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi omogenei a quelli delle agenzie fiscali”*.

A completamento di questo *excursus* inerente alle questioni maggiormente dibattute in merito al trattamento da riservare ai crediti tributari privilegiati è opportuno analizzare brevemente le varie tipologie di privilegio che assistono i diversi crediti tributari dando atto delle modifiche apportate all'art. 2752 c.c. in materia di privilegi dall'art. 23, comma 37 del D.L. n. 98/2011, convertito nella L. n. 111/2011. Premettendo che il privilegio è una causa legittima di prelazione stabilita dalla legge in ragione della natura del credito⁷⁵ e che ai sensi dell'art. 2746 c.c., il privilegio può essere generale o speciale, a seconda che gravi su tutti i beni mobili del debitore oppure su determinati beni mobili o immobili, è possibile sinteticamente riassumere nel senso che, per quanto riguarda le imposte dirette (Irpef, Ires, Irap e Ilor)⁷⁶, il legislatore, all'art. 2752, sancisce un privilegio generale mobiliare. Questo privilegio che assiste i crediti tributari per le imposte dirette è stato esteso, con la manovra correttiva del 2011, anche alle sanzioni, analogamente a quanto già previsto per l'Iva, facendo, così, venir meno anche quel limite temporale che antecedentemente alla modifica in commento riferiva la valenza del privilegio ai crediti iscritti nei ruoli esecutivi nell'anno stesso in cui il concessionario alla riscossione procedeva o interveniva nell'esecuzione e nell'anno precedente. Ad oggi, dunque, hanno natura privilegiata tutti i crediti tributari, compresi quelli per sanzioni,

⁷⁵ In ordine alla natura giuridica delle cause legittime di prelazione ed alla deroga che la relativa disciplina comporta rispetto al principio della *par condicio creditorum*, si rimanda, *ex multis*, a F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, XII Ed., Napoli, 2006, p.655 ss.

⁷⁶ E' opportuno precisare che, a norma dell'art. 2771, comma 1, c.c., i crediti Irpef, Ires e Ilor, limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile ai redditi immobiliari, avevano un privilegio speciale sugli immobili siti nel territorio del Comune in cui il tributo si riscuoteva e sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli stessi immobili. La suddetta disposizione è stata abrogata dall'art. 23, comma 38, del D.L. n. 98/2011.

indipendentemente dalla data di iscrizione a ruolo. Sono rimaste invece invariate la norma relativa ai crediti Iva, di cui al comma 3 dell'art. 2752, la quale accorda un privilegio generale mobiliare al credito per imposta, interessi e sanzioni e le norme relative ai crediti per imposte indirette, i quali restano assistiti da un privilegio speciale sui beni mobili (*ex* art. 2758 c.c) e sugli immobili (*ex* art. 2772) a cui afferiscono. In definitiva, alla luce di quanto prescritto dall'art. 2749 cc. in tema di estensione dei privilegi, è possibile ritenere che ad oggi gli unici crediti tributari non assistiti da privilegio siano i crediti per sanzioni relative a tributi indiretti in quanto il privilegio speciale accordato dagli artt. 2758 e 2772 c.c. attiene alla sola imposta.

4- *La procedura transattiva nel concordato preventivo.*

L'imprenditore che mira ad ottenere l'adesione dell'Amministrazione finanziaria ad un piano di concordato preventivo o ad un accordo di ristrutturazione dei debiti è tenuto ad osservare regole ben precise in ordine alla presentazione della proposta transattiva così da consentire agli Uffici finanziari, una volta espletati i necessari controlli, di valutare l'ammissibilità della suddetta proposta. Si tratta di regole differenti in ragione della diversità che ricorre tra i due istituti, pur essendo entrambi accomunati dalla finalità di favorire il rilancio dell'impresa in difficoltà attraverso una soluzione che si riveli vantaggiosa anche per i creditori. Relativamente al concordato preventivo⁷⁷, questo obiettivo, è stato ulteriormente intensificato attraverso l'introduzione, ad opera dell'art. 32 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, dell'art. 186 *bis* l.f. che disciplina il concordato preventivo con continuità aziendale. Si tratta di uno strumento di risoluzione della crisi d'impresa⁷⁸ non molto dissimile dall'accordo di ristrutturazione dei debiti, ove è prevista la presentazione di un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di

⁷⁷ Il concordato preventivo è un istituto che consente all'imprenditore in crisi di evitare la dichiarazione di fallimento attraverso un accordo volto a soddisfare anche parzialmente le ragioni creditorie. Si definisce "preventivo" in quanto si sostanzia in una procedura tesa a prevenire ed evitare il fallimento e si distingue dal concordato fallimentare poiché, mentre quest'ultimo interviene nell'ambito della procedura fallimentare e costituisce una particolare forma di chiusura della stessa, il concordato preventivo si sostanzia, invece, in una procedura a sé stante. La relativa disciplina si rinviene negli artt. 160 e ss. del R.D. 16 maggio 1942 e nel corso degli anni è stata oggetto di diversi interventi di riforma volti ad agevolare il risanamento dell'impresa in difficoltà. La funzione dell'istituto è infatti quella di arginare la crisi finanziaria dell'impresa ma anche quello di tutelare i creditori favorendo, in termini relativamente brevi, il soddisfacimento almeno parziale del proprio credito. In argomento, senza alcuna pretesa di esaustività, per gli opportuni approfondimenti, si veda: G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Napoli, 2011, ed ampi riferimenti bibliografici ivi contemplati; ID, *Il punto sul concordato preventivo*, in *Il Fall.*, n.1/2014, p. 7 e ss.; V. ALESSI, *Il nuovo concordato preventivo*, in *IFSC*, n.6/2005, p. 1133 e ss.; G. VETTORI, *Fattibilità giuridica e causa concreta nel concordato preventivo*, in *Contratto e impresa*, n.6/2013, p. 1203; L. SALVATO, *Profili della disciplina del concordato preventivo e contenuto del controllo giudiziario*, in *Il Fall.*, n. 4/2012, p. 437; F. CASA, *Risoluzione del concordato preventivo e fallimento*, in *Il Fall.*, n. 1/2013, p.59; M. BANA, *Il concordato preventivo: novità e profili critici*, in *Il fisco*, n. 9/2013, p. 1367; S. AMBROSINI, *Il nuovo concordato preventivo alla luce della "miniriforma" del 2015*, in *DFSC*, n. 5/2015, p. 10359.

⁷⁸ In argomento, si veda, M. DI PACE, *Il concordato preventivo: un'ulteriore soluzione alla crisi*, in *PMI*, n. 11/2012.

adempimento della proposta, ma che, a differenza della procedura relativa all'accordo di ristrutturazione dei debiti, impone, al pari del tradizionale concordato preventivo il necessario intervento del giudice delegato e del commissario giudiziale, quest'ultimo con una funzione non molto diversa da quella espletata del curatore fallimentare, il quale è chiamato a svolgere un fondamentale ruolo di garanzia in ragione della sua nomina a cura del Tribunale. Venendo alla procedura da seguire per la proposizione di un accordo transattivo nell'ambito di un concordato preventivo, essa è dettagliatamente descritta dall'art.182 *ter* e scrupolosamente spiegata dall'Agenzia delle Entrate attraverso una serie di istruzioni impartite con la più volte citata circolare n.40/E del 2008. In particolare, il comma 2 dell'art. 182 *ter* prescrive che *“copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale”*. La disposizione in esame non pone particolari oneri di forma o contenuto per la domanda di transazione fiscale ma l'Amministrazione finanziaria ha comunque evidenziato la necessità che la stessa venga redatta nel modo più analitico ed esauriente possibile ricostruendo, così come è nota, la posizione fiscale dell'impresa debitrice ed indicando il contenuto della proposta, con particolare riguardo ai tempi, alle modalità e alle garanzie prestate per il pagamento, in analogia con le regole che disciplinano la redazione della proposta di concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti della legge fallimentare⁷⁹. Rileva a

⁷⁹ L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, ha ???(inserire p. 29 circ.2008 esemoio)specificato il contenuto della domanda di transazione fiscale, prescrivendo che, oltre agli allegati richiesti dalla legge, contenga almeno *“ le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.);la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti; l'illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione;l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (come già chiarito, il piano andrà comunque allegato alla domanda di transazione, con tutta la documentazione relativa, prevista dagli articoli 160 e seguenti della L.F.);ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della*

tale riguardo la modifica apportata al comma 6 dell'art. 161 ad opera del Decreto Sviluppo⁸⁰, per effetto della quale è prevista per il debitore la possibilità di: 1) depositare il ricorso contenente la domanda di concordato, unitamente ai bilanci relativi agli ultimi tre esercizi e all'elenco dei creditori con l'indicazione dei rispettivi crediti, riservandosi la presentazione del piano e della proposta concordataria, nonché della restante documentazione prevista dallo stesso art.161, entro un termine fissato dal giudice compreso tra 60 e 120 giorni, prorogabile di non oltre sessanta giorni (c.d. *concordato in bianco*); 2) di depositare, in alternativa, nello stesso termine, domanda di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art.182 bis l.f.*.

Per quanto riguarda il termine di presentazione della proposta di transazione, è bene precisare che l'espressione "*contestualmente al deposito presso il tribunale*" adoperata dal legislatore, come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 3 del 2009 "*non implica necessariamente che la domanda di transazione debba essere presentata all'Ufficio ed all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene presentata al Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo*", fermo restando che è interesse dell'istante assicurare la contestualità prevista dalla legge alla luce del fatto che il termine di trenta giorni accordato all'Agenzia ed al concessionario per procedere agli adempimenti connessi all'attività di controllo decorre proprio dal momento in cui tali uffici ricevono la domanda. In sostanza, dunque, l'imprenditore, dapprima dovrebbe depositare presso la cancelleria del Tribunale la domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, e con essa, la domanda di transazione fiscale ed i documenti prescritti dall'art.161 l.f., e, successivamente, dovrebbe presentare ai competenti Uffici fiscali la copia della

proposta e che, comunque, ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni". Secondo l'Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale della Sicilia, *Il fisco a sostegno delle imprese in crisi, la transazione fiscale*, a cura dell'Ufficio Riscossione-Settore controlli e Riscossione della Direzione Regionale della Sicilia, 2013, in seguito all'introduzione del concordato con continuità aziendale *ex art 186 bis l.f.*, ad opera dell'art. 32 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni nella Legge 7 agosto 2012, n. 134, ove si prevede, ai sensi del comma 2, lett. c, che il piano di concordato può prevedere una moratoria sino ad un anno dall'omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, anche tale circostanza deve risultare indicata nell'istanza di transazione fiscale. Si precisa, inoltre, che la suddetta procedura si caratterizza per il fatto che la proposta concordataria prevede che la soddisfazione dei creditori avvenga, anziché con i proventi della liquidazione dei cespiti sociali, con i flussi derivanti dalla continuazione dell'attività, pur risultando comunque ammessa la cessione dei beni non funzionali all'esercizio dell'impresa.

⁸⁰ Il riferimento è al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni nella Legge 7 agosto 2012, n. 134.

documentazione depositata in Tribunale unitamente alla ricevuta di deposito rilasciata dalla cancelleria fallimentare del Tribunale ed alle copie delle dichiarazioni fiscali prescritte dal comma 2 dell'art. 182 *ter*.

Entro il termine, tra l'altro non perentorio⁸¹, di trenta giorni dalla presentazione della domanda di transazione, l'Ufficio, previa verifica della ricorrenza dei requisiti formali e procedurali prescritti dalla legge per l'ammissibilità della proposta di transazione, deve intraprendere, laddove ne ricorrano i presupposti, un'attività di controllo⁸² che è funzionale alla quantificazione del debito fiscale. A tal fine, gli Uffici, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare di riferimento, devono tener conto degli atti eventualmente acquisiti anche nei trenta giorni successivi alla proposizione della domanda, quali: 1) avvisi di accertamento notificati, inclusi gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41 bis del D.P.R. n. 600 del D.P.R. n. 600 del 1973, per la parte non iscritta a ruolo; 2) ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda; 3) eventuali processi verbali di constatazione mediante i quali è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie ascrivibili al contribuente; 4) inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218. In merito alle somme iscritte a ruolo, è opportuno chiarire che, nel determinare l'entità del debito, l'Ufficio dovrà tener conto anche dei ruoli vistati ed eventualmente consegnati all'Agente della riscossione nei trenta giorni successivi alla data di presentazione della domanda di transazione.

Pertanto, come prescritto dal comma 2 dell'art. 182 *ter*, decorsi trenta giorni dalla presentazione della domanda, l'Agenzia delle Entrate deve *“procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità,*

⁸¹ Sul punto l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 2008 ha precisato che il secondo comma dell'art. 182 *ter*, non dispone *“la perentorietà del termine di trenta giorni ivi previsto. Tuttavia, in considerazione della particolare celerità del procedimento, è necessario che eventuali richieste motivate di proroga agli organi della procedura siano formulate dagli Uffici solo in casi del tutto eccezionali”*.

⁸² Sulla configurabilità di un vero e proprio obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di svolgere l'attività istruttoria prescritta dalla legge, anche mediante eventuali controlli sostanziali, e di concludere l'*iter* procedurale con l'espressione del voto, si veda, E. STASI, *La Transazione fiscale*, *op.cit.*, p.735, l'Autore, tuttavia, esclude la necessità del voto dell'Amministrazione finanziaria nel diverso caso in cui la proposta di concordato non contempli il ricorso all'istituto della transazione fiscale. Su tale ultimo punto, cfr, M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, *op.cit.*, p.2294.

unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario". Anche l'Agente della riscossione, entro trenta giorni dalla data di presentazione della domanda e della relativa documentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il debito d'imposta deve essere comprensivo di tutte le somme (tributi, interessi e sanzioni) iscritte a ruolo, oltre che degli interessi di mora, e che nella quantificazione del debito devono essere considerate anche le somme relative alle cartelle di pagamento notificate, per le quali non sia ancora scaduto, alla data di presentazione della domanda di transazione, il termine di sessanta giorni per procedere all'inizio dell'esecuzione forzata di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973. Alla luce di quanto prescritto al comma 4 dell'art. 182 *ter*, una copia della suddetta certificazione deve essere inoltrata al Direttore del competente ufficio dell' Agenzia delle Entrate così da consentirgli, previo conforme parere della Direzione regionale di appartenenza, di impartire al concessionario le indicazioni necessarie per consentire a quest'ultimo di esprimere il proprio voto in sede di adunanza dei creditori.

Il comma 2 dell'art. 182 *ter* si conclude prescrivendo che nel caso in cui il Tribunale emetta il decreto di apertura della procedura di concordato preventivo, *ex art.* 163 l.f., una copia degli atti notificati o comunicati al debitore in seguito alla presentazione della proposta di transazione ed una copia delle certificazioni attestanti l'entità del debito d'imposta devono essere inoltrati al Commissario giudiziale affinché costui esegua gli adempimenti prescritti dagli art. 171, primo comma (verifica dell'elenco dei creditori e dei debitori), e 172 (redazione dell'inventario e relazione particolareggiata) della legge fallimentare.

In ordine alla valutazione della proposta di transazione, l'Amministrazione finanziaria attraverso la circolare del 2008 ha chiarito che gli Uffici, dopo aver preliminarmente riscontrato la ricorrenza dei requisiti formali e procedurali⁸³ prescritti dall'art. 182 *ter* l.f.,

⁸³ Tra gli adempimenti cui sono tenuti gli uffici, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento n. 20 del 16 aprile 2010, ha disposto che , ove la proposta di transazione preveda una falcidia, per

sono chiamati a valutare nel merito la proposta stessa, considerando l'effettiva possibilità di una miglior soddisfazione del credito erariale rispetto a quanto realizzabile all'esito di un'eventuale procedura concorsuale di fallimento, tenuto conto dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa e della tutela degli interessi erariali. In tale prospettiva, un ruolo fondamentale gioca la considerazione della *ratio* sottesa all'istituto in esame che si propone di evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'impresa in crisi. Coerentemente a tale finalità, in sede di valutazione dell'accordo, gli Uffici preposti non possono esimersi dal considerare anche gli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, la continuità dell'attività produttiva, la difesa dei posti di lavoro, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa e la relativa situazione patrimoniale e finanziaria. Gli ampi margini di discrezionalità di cui dispongono gli Uffici nell'esaminare il merito della proposta transattiva sono, tuttavia, bilanciati dalla previsione del parere da parte della Direzione Regionale la cui acquisizione si rivela essere un adempimento obbligatorio ai fini dell'espressione del voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori. All'esito di queste valutazioni, il comma 3 dell'art. 182 *ter* prevede, infatti, che *"relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma"*, mentre per quanto riguarda i tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'Agente della riscossione, come già precedentemente anticipato, l'adesione o il diniego alla proposta sono invece espressi dall'Agente della riscossione con voto in sede di adunanza dei creditori su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo parere conforme della competente Direzione regionale. In caso di diniego, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'Ufficio competente deve formulare in sede di adunanza, sulla base di tutti gli elementi in suo possesso, le opportune contestazioni, avendo particolare riguardo a quanto osservato dal Commissario giudiziale nella relazione particolareggiata *"sulle cause del dissesto, sulla condotta del*

i debiti tributari ed accessori, superiore ai 2 milioni di euro, le Direzioni Provinciali devono tempestivamente informare della proposta la competente Direzione Regionale e Direzione Centrale Accertamento.

debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori”, depositata ex art. 172 della l.f. .

5- La procedura transattiva negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

A seguito del decreto correttivo n. 169/2007, la transazione fiscale può trovare applicazione anche nella procedura di ristrutturazione dei debiti *ex art.182 bis l.f.*⁸⁴, la quale presenta notevoli tratti di specificità rispetto al concordato preventivo in quanto consente all'impresa in difficoltà di ridurre la propria esposizione debitoria attraverso la proposizione di un accordo la cui efficacia è subordinata all'approvazione dei creditori che rappresentino almeno il 60% dei crediti complessivi, fermo restando la possibilità di assicurare l'integrale pagamento dei creditori non aderenti all'accordo. La procedura transattiva nell'ambito degli accordi di ristrutturazione di cui all'art.182 *ter*, comma 6, è stata interessata, tra l'altro, da un intervento di modifica ad opera dell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, e della relativa legge di conversione n. 122 del 30 luglio 10, il quale ne ha accentuato ulteriormente le differenze procedurali rispetto alla transazione fiscale proposta nel contesto del concordato preventivo. In particolare, per supplire alla mancanza del commissario giudiziale che nel concordato preventivo effettua la verifica ed il controllo delle situazioni contabili, finanziarie, economiche e patrimoniali dell'impresa che confluiscono, poi, nella relazione *ex art. 172 l.f.*, finalizzata, a sua volta, a consentire ai creditori la manifestazione di un voto consapevole ed informato in sede di adunanza, la nuova disposizione prevede che, oltre al deposito della

⁸⁴ L'accordo di ristrutturazione dei debiti, disciplinato dall'art. 182 *bis* della legge fallimentare è uno strumento negoziale finalizzato alla risoluzione della crisi d'impresa in forza del quale l'imprenditore può proporre ai suoi creditori un accordo in base al quale vengono modificate le originarie posizioni debitorie nel quantum e nei tempi di pagamento. Con tale istituto il legislatore ha inteso valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa attraverso una procedura a carattere stragiudiziale che sfocia in un accordo, stipulato dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti (tale percentuale va calcolata sull'intera esposizione debitoria dell'imprenditore), la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del Tribunale. Stante il carattere contrattuale dell'accordo, il regolamento in esso contemplato vincola esclusivamente i creditori che vi abbiano aderito. Copiosa è la letteratura sul tema, per gli opportuni approfondimenti si rinvia, *ex multis*, a: G. FAUCEGLIA, *Prime osservazione sugli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.fall.*, 2005, p. 842; M. FABIANI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: l'incerta via italiana alla "reorganization"*, in *Foro it.*, 1/2006, p. 263 e ss.; S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2008; E. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2009; L. MANDRIOLI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis l.fall.*, in *Il Fall.*, 2010, p. 610; A. DIDONE, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2011, p. 221; C. TRENTINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2012; G. BUCCARELLA, *I "nuovi" accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2013.

documentazione di cui all'art. 161 l.f., venga allegata alla proposta di transazione anche una dichiarazione sostitutiva⁸⁵ resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000 ove si dia atto che la documentazione prodotta rappresenti fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa⁸⁶, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Il deposito della proposta transattiva e della allegata documentazione presso i competenti Uffici⁸⁷ segna l'inizio di un procedimento amministrativo in cui la Direzione Regionale delle Entrate assume un fondamentale ruolo di regia in virtù del parere vincolante che è chiamata a rendere ai fini del perfezionamento dell'assenso della Pubblica Amministrazione all'accordo. Infatti, in relazione ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'assenso alla proposta di transazione è espresso nei trenta giorni successivi al deposito, con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della Direzione regionale; per quanto riguarda invece i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'assenso è espresso con atto dell'Agente della riscossione su indicazione del Direttore dell'ufficio, previo conforme parere della Direzione regionale.

⁸⁵ In merito al valore probante della dichiarazione sostitutiva di cui al novellato art. 182 *ter*, comma 6, cfr., A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr.Trib.*, n. 33/2010, p.2695, il quale le attribuisce un peso modesto in ragione del fatto che essa non è resa da un soggetto terzo rispetto alla procedura, sebbene possa conseguire in capo al dichiarante una responsabilità civile e penale per le dichiarazioni false e mendaci rese.

⁸⁶ In argomento è bene precisare che il deposito della dichiarazione sostitutiva è un adempimento che ben si coordina alla modifica apportata dal comma 4 dell'art. 29 del testo coordinato della Manovra 2010 alle disposizioni di cui all'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, il quale individua la nuova fattispecie delittuosa di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tramite l'utilizzo della transazione fiscale, ove la documentazione prodotta all'Amministrazione finanziaria non rappresenti fedelmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio esposte nel piano.

⁸⁷ L' Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 a tale riguardo ha precisato che il deposito della proposta va effettuato presso l'Ufficio competente in relazione all'ultimo domicilio fiscale del debitore e presso il competente Agente della riscossione. In argomento, V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, *op. cit.*, p.70, ha evidenziato che il deposito della proposta va fatto esclusivamente presso i suddetti Uffici coerentemente a quanto previsto dal comma 6 dell'art.182 *ter*, il quale menziona ai fini del deposito solo "gli uffici indicati nel secondo comma", puntualizzando che il deposito suddetto sarebbe funzionale "alla trasmissione e alla liquidazione ivi previste". Ciò posto, secondo l'Autore "il deposito in Tribunale della transazione fiscale, accettata dall'ufficio locale con il parere conforme della DRE, nonché la pubblicazione nel registro delle imprese, costituiranno oneri gravanti sul contribuente debitore solo se l'esposizione debitoria comprenda anche debiti non transigibili ai sensi dell'art.182 *ter*."

L'assenso così espresso, a norma dell'art. 182 *ter*, comma 6, equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. Per motivi di economicità, la Direzione centrale ritiene ammissibile che l'assenso da parte dell'Agente della riscossione venga espresso nello stesso atto stipulato dall'Agenzia. Il Tribunale viene investito solo dopo il perfezionamento dell'accordo stragiudiziale in oggetto affinché decida in merito alle eventuali opposizioni e proceda all'omologa *ex art. 182 bis*.

Nessuna particolare formalità è invece richiesta nell'ipotesi di diniego⁸⁸ che si sostanzia in una mera comunicazione di improcedibilità, non sussistendo in capo all'Agenzia nessun obbligo di addivenire all'accordo transattivo. Il diniego, inoltre non è preclusivo della presentazione di una nuova istanza di transazione.

Ai sensi dell'art. 182 *ter*, ultimo comma, come modificato dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. n. 122/2010, *“la transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182 bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie”*. L'operatività *ipso iure* della revoca si configura come una misura di garanzia per gli enti creditori che rafforza l'aspettativa di recupero degli importi concordati responsabilizzando al tempo stesso il debitore, tenuto ad onorare l'impegno assunto entro limiti temporali ben definiti. Dal momento che la transazione non ha effetti novativi, alla revoca di diritto dell'accordo transattivo per inadempimento consegue la reviviscenza dell'originaria obbligazione tributaria, pur tenuto conto dei pagamenti eventualmente già eseguiti dal debitore⁸⁹. In dottrina è stato evidenziato che l'automaticità della revoca e la rigidità di tale sanzione che non contempla alcun temperamento, nel senso di consentire una rimessione in termini per giustificati motivi, o di provare l'assenza di dolo o colpa nell'inadempimento, ovvero la scarsa importanza dello stesso, potrebbe in realtà rivelarsi controproducente per gli interessi stessi dell'Erario, qualora dovessero sopravvenire interventi

⁸⁸ Cfr. sul punto, Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale della Sicilia, in *Il fisco a sostegno delle imprese in crisi, la transazione fiscale, cit.*, a cura dell'Ufficio Riscossione-Settore controlli e Riscossione della Direzione Regionale della Sicilia, 2013.

⁸⁹ In tal senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale della Sicilia, in *Il fisco a sostegno delle imprese in crisi, la transazione fiscale, cit.*, pag. 30.

finanziari ulteriori che potrebbero di fatto eliminare l'inadempimento o comunque fornire maggiori garanzie di adempimento⁹⁰.

⁹⁰ In argomento, cfr., A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, *op.cit.*, p. 2694 e ss.

Capitolo II

Le esigenze di compatibilità costituzionale alla luce dei profili derogatori al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria emergenti dalla disciplina dell'istituto.

1-La valorizzazione del consenso nel rapporto dialogico tra Fisco e contribuente. 2- La natura giuridica della transazione fiscale. 3- La conciliabilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità del credito tributario quale inevitabile premessa di compatibilità costituzionale dell'istituto.

1- La valorizzazione del consenso nel rapporto dialogico tra Fisco e contribuente

La recente tendenza del legislatore tributario ad incentivare il ricorso a modalità consensuali di esercizio della potestà pubblicistica in luogo di quella unilaterale ed autoritativa è sintomatica di un rinnovato modo di intendere i rapporti tra pubblica amministrazione e contribuente, il quale, coerentemente all'esigenza di garantire il corretto funzionamento del sistema tributario attraverso una sintesi equilibrata tra l'interesse fiscale⁹¹ e le garanzie del singolo contribuente, si è evoluto in termini di relazione dialogica improntata su una reciproca collaborazione delle parti tesa alla valorizzazione del consenso del contribuente, segnando, così, il definitivo superamento di quel sistema tradizionalmente impostato secondo un'accezione rigida ed imperativa dell'agire pubblico.

Precedentemente alla riforma degli anni '70⁹² si erano già manifestate le prime timide forme di partecipazione del privato all'azione impositiva che consistevano in modalità collaborative,

⁹¹ In argomento, cfr., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2000; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

⁹² Il riferimento è alla Legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente la *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria* con la quale furono fissati i punti essenziali ed i criteri per la realizzazione

rigorosamente prescritte dalla legge al fine di fornire all'ente impositore delle informazioni funzionali ad una corretta determinazione della base imponibile, che si sostanziavano nella presentazione della dichiarazione dei redditi, nella tenuta delle scritture contabili, nella possibilità di rispondere a questionari, quesiti, e richieste di chiarimenti formulate dai funzionari nell'esercizio dei relativi poteri istruttori e nella possibilità di fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni relative del Fisco. Tuttavia, è con l'avvento della cd. fiscalità di massa⁹³ che muta radicalmente la scena in quanto l'obbligo di dichiarazione tributaria incombente su milioni di contribuenti, salve le rarissime ipotesi di esonero, e l'estensione degli obblighi contabili anche a quei soggetti che fino ad allora ne erano rimasti esclusi (professionisti e piccole imprese) favorirono una mutazione dell'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria, non più finalizzata esclusivamente al recupero del gettito ma tesa al controllo del corretto adempimento di tutti gli obblighi sostanziali e strumentali imposti al contribuente per assicurare la corretta applicazione dei tributi. Nel nuovo sistema l'attività istruttoria assume un ruolo fondamentale all'interno del procedimento tributario attraverso la valorizzazione delle funzioni conoscitive e, conseguentemente, l'accertamento tributario, da momento inevitabile, degrada a fase solo eventuale e patologica del procedimento d'imposizione, tant'è che l'avviso di accertamento si presenta come provvedimento meramente eventuale la cui emissione è strettamente legata all'esito negativo dei controlli fiscali, rilevando *in primis* il corretto assolvimento degli obblighi tributari⁹⁴. In tale contesto, ove l'obbligo dichiarativo rappresentava la più importante forma di collaborazione perché implicava l'inevitabile responsabilizzazione del contribuente, il ricorso sempre più frequente a parametri e coefficienti statistico-matematici e la previsione di deroghe rispetto alle risultanze contabili rendevano, infatti, opportuna l'intensificazione di

della prima, vera riforma organica dell'ordinamento tributario italiano. Per un'analisi più approfondita sull'argomento, cf., *ex multis*, G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972; F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1973.

⁹³ In particolare, il riferimento è agli artt. 1-37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante "*Disposizioni comuni in materia di accertamento sulle imposte dei redditi*".

⁹⁴ Sul rilievo che l'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria ha assunto nel tempo nell'ambito del procedimento tributario, si veda, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, I edizione, 2014, p. 45 e ss. ed ampi riferimenti bibliografici ivi contemplati.

strumenti partecipativi del contribuente che favorissero una più coerente determinazione del presupposto d'imposta. Questa necessità di dotare il sistema tributario di un numero sempre maggiore di momenti dialettici che fossero garanti di un'attendibile determinazione della materia imponibile, dando voce alle "parti" del rapporto⁹⁵, trovò una prima risposta nell'introduzione della "richiesta di chiarimenti" prevista dall'art. 2 della legge n. 17 del 1985, cd. *Visentini ter*⁹⁶ che sanciva l'obbligo per l'Ufficio di inoltrare una preventiva richiesta di chiarimenti nel caso di accertamenti basati su coefficienti. Fu questa la prima vera forma di partecipazione del contribuente al procedimento tributario in funzione non più di semplice collaborazione ma di contraddittorio, ossia a difesa dei propri diritti e dei propri interessi⁹⁷. Coerentemente all'evoluzione dei rapporti tra il cittadino e P.A. favorita dall'istituzionalizzazione della partecipazione del privato al procedimento amministrativo mediante la legge 7 agosto 1990, n. 241, anche nel procedimento tributario⁹⁸, nonostante l'esplicito divieto posto dall'art.13, comma 2, di estendere ad esso le norme ivi contemplate sulla partecipazione, riservando, così, al legislatore tributario la definizione di specifiche regole partecipative, in ragione della particolarità di questo settore e della peculiarità degli interessi coinvolti, si assiste alla progressiva diffusione nei procedimenti tributari di forme di collaborazione dei privati tese a favorire il contraddittorio tra le parti. E' proprio negli anni novanta che vengono, infatti, introdotte nuove norme partecipative come, ad esempio, l'art.

⁹⁵ In tal senso, cfr., L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv.Dir.trib.*, I, 2000, p.16.

⁹⁶ La legge n. 413/1991 è intervenuta successivamente sul tema disponendo l'obbligatorietà della richiesta *a pena di decadenza ai fini dell'accertamento* ed il d.l. n. 331/1993 ha trasformato l'originaria forma di contraddittorio ivi prevista da facoltativo ad obbligatorio sanzionando a pena di nullità l'emissione dell'avviso senza la preventiva richiesta di chiarimenti da parte dell'Ufficio e ricollegando alla mancata partecipazione del contribuente un effetto preclusivo in ambito processuale prescrivendo l'impossibilità di far valere in sede d'impugnazione dell'atto di accertamento i motivi del dissenso da costui non preventivamente addotti in occasione della risposta.

⁹⁷ In tal senso, cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, op.cit., p. 186.

⁹⁸ Sulla riconducibilità del procedimento tributario a quello amministrativo e sulla conseguente applicabilità in ambito tributario delle disposizioni previste dalla legge sul procedimento amministrativo, senza pretesa di esaustività, si vedano, I.MANZONI-G.VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007;; G.MARONGIU-A.MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010; F. AMATUCCI, *Nozioni e principi di diritto tributario*, op.cit; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2012; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016.

62 bis del d.l. n. 331 del 1993 che ha previsto che l'elaborazione degli studi di settore dovesse avvenire previa audizione delle associazioni professionali e di categoria e con la partecipazione delle stesse, oppure, il d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 che ha introdotto gli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale finalizzati alla definizione consensuale dei rapporti tra Fisco e contribuente in ambito, rispettivamente, amministrativo e processuale, o ancora, l'art. 16 del d.l. n. 472/1997, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, che ha imposto all'Ufficio di notificare un preventivo atto di contestazione, così da consentire al contribuente di produrre delle deduzioni difensive delle quali l'Ufficio è tenuto a dar conto in sede di successiva irrogazione delle sanzioni.

L'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente in termini non più conflittuali ma di collaborazione attiva tra le parti viene formalizzata a livello legislativo con l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente per effetto della legge 27 luglio 2000, n. 212., la quale, al fine di dare attuazione agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Carta fondamentale, ha previsto una serie di obblighi in capo all'Amministrazione finanziaria ed altrettanti diritti in favore del contribuente che si concretizzano in un'imprescindibile esigenza di chiarezza, conoscenza, informazione e partecipazione. In particolare, l'art.10, comma 1, dello Statuto ha fondato senza mezzi termini il rapporto tra le parti sul principio *della collaborazione e della buona fede* ed ha previsto ulteriori forme di contraddittorio obbligato da parte dell'Amministrazione finanziaria prescrivendo, all'art. 6, comma 5, che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, inviti il contribuente, a pena di nullità del provvedimento emesso in violazione della suddetta disposizione, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta, e disponendo all'art. 12, comma 7, che dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione venga consentito al contribuente di comunicare entro sessanta giorni eventuali osservazioni e richieste che devono essere valutate dagli uffici impositori e che, pertanto, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di

particolare e motivata urgenza⁹⁹. Al di là di queste specifiche disposizioni, nello Statuto dei diritti del contribuente e in generale nell'ambito dell'ordinamento tributario ancora oggi manca una norma generale che sancisca in via astratta l'esistenza in tale contesto di un diritto del contribuente al contraddittorio¹⁰⁰, sebbene tale principio sia esplicitamente sancito in ambito comunitario dall'art. 41 della Carta di Nizza, il quale al paragrafo 2 prevede che il diritto ad una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga emesso un provvedimento individuale lesivo, e ribadito in termini di diritto ad un giusto processo, dall'art.6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali¹⁰¹.

⁹⁹ Circa la nullità dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus*, paradigmatica è la Cassazione sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, commentata da F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass.trib.*, 2013, p. 1137; S.MULEO, *Avvisi di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv.trim.dir.trib.*, 2013, p. 989; F.TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr.trib.*, n. 36/2013, p.2825. In senso conforme anche, *Cass.*, n. 24316 del 14 novembre 2014, in *Banca dati Big Ipsa*, che ha stabilito che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuto a negligenza o inerzia ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento, precisando che la generica eventualità di evitare una decadenza non integra di per sé una ragione d'urgenza contemplata dall'art. 12, comma7. In dottrina, il tema dell'invalidità degli atti impositivi derivante dal difetto di contraddittorio, anche con particolare riferimento all'art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000, è stato ampiamente affrontato da L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op.cit., p.179 e ss.. Sulla possibilità di una generalizzata applicazione della garanzia procedurale di cui all'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, si veda, A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due in avanti*, in *Corr.trib.*, 2011, p.376; In questi termini, con esplicito riferimento alle indagini bancarie, si veda, V. D'AGOSTINO, *La rilevanza delle indagini bancarie ai fini tributari*, Napoli, 2012; con riferimento alle verifiche effettuate "a tavolino" presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione)*, Milano, 2002, ritiene applicabile la garanzia di cui alla disposizione in esame in quanto le "esigenze che sono alla base della partecipazione del contribuente non mutano al mutare della metodologia d'indagine seguita dall'Ufficio".

¹⁰⁰ Sul punto, si veda, M.L. CONSOLAZIO, *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in AA.VV *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996; R. MICELI, *Il diritto del contribuente nella fase istruttoria*, in *Riv.dir.trib.*, II, 2001; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr.trib.*, 2009, p.2369; L.FERLAZZO NATOLI-G.INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll.trib.*, 2010, p.485;

¹⁰¹ In argomento è doveroso precisare che l'art.6 CEDU, in tema di giusto processo, si riferisce esclusivamente a *diritti e obbligazioni di carattere civile ed accusa penale*, con esclusione da tale ambito del contesto amministrativo e, conseguentemente, tributario. In tal senso si è pronunciata la *Corte Edu* nella sentenza Ferrazzini/Italia del 12 luglio 2001, escludendo dalla nozione di *diritti e obblighi di carattere civile ex art. 6 CEDU* le obbligazioni tributarie, anche di natura meramente patrimoniale. Nella stessa pronuncia sono, tuttavia,

Venendo all'indicazione dei casi specifici in cui è espressamente prevista la partecipazione obbligatoria del contribuente in relazione ai singoli istituti disciplinati dalle norme di riferimento, oltre alle ipotesi previste dallo Statuto dei diritti del contribuente sopra considerate (ex art.6, comma 5, e 12, comma 7), si ricorda che:

- 1- tutte le volte in cui dal controllo automatico o dal controllo formale della dichiarazione emerge un risultato diverso da quello dichiarato, l'Ufficio deve comunicare al contribuente l'esito del controllo così da consentirgli di fornire gli opportuni chiarimenti; è illegittima la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale, senza il preventivo avviso bonario¹⁰² (D.P.R. n. 600/1973, artt. 36bis e 36 ter; Legge n.212/2000, art.6);
- 2- l'Ufficio, quando intende rettificare un reddito in via sintetica, ha l'obbligo¹⁰³ di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per

emerse le prime posizioni di apertura dei giudici dissenzienti verso un'applicazione delle regole del giusto processo anche al settore tributario, in ragione di una rinnovata visione della fiscalità intesa quale dovere di concorrere alle pubbliche spese fondato non più sulla soggezione al potere sovrano ma sull'applicazione di regole di diritto, a fronte delle quali il potere dell'A.F. perde il suo carattere autoritativo e diviene un potere vincolato. Da questo momento si inizia a registrare un'inversione di tendenza della Corte che, in talune pronunce, inizia ad estendere l'operatività dell'art.6 alla materia impositiva, talvolta, ancorando la pretesa tributaria alla nozione di *diritti ed obblighi di carattere civile*, e, talvolta, includendola nella nozione di *accusa penale*, in ragione del carattere particolarmente afflittivo delle sanzioni amministrative. Il cambio di prospettiva si manifesta significativamente con la sentenza C.Edu, III sez. del 21 febbraio 2008, causa C/18497/03, *Ravon e altri /Francia*, con nota di S.MULEO, *L'applicazione dell'art.6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv.dir.trib.*, 2008, p.205. Sebbene non si fosse trattato di una controversia tributaria ma di una causa di carattere civile ove il ricorrente faceva valere il diritto all'integrità ed all'invulnerabilità del proprio domicilio leso in occasione di un'ispezione domiciliare condotta dagli uffici fiscali francesi, la Corte in tale occasione ha esplicitamente riconosciuto l'estensione delle garanzie di cui all'art.6 anche alla fase procedimentale podromica all'accertamento delle imposte, evidenziando, tra l'altro, l'inadeguatezza di una tutela giurisdizionale differita rispetto alle esigenze di effettività di tutela insite nel diritto di difesa.

¹⁰² Cfr., a tale riguardo, Cass. 4 luglio 2014, n. 15311, in *Banca dati Big Ipsa*.

¹⁰³ Occorre rilevare che in tale contesto l'obbligatorietà del contraddittorio non è accompagnata sul piano normativo dalla previsione di una espressa sanzione. Tuttavia, le considerazioni svolte in relazione all'obbligo di contraddittorio negli accertamenti basati sulle risultanze degli studi di settore, possono estendersi anche agli accertamenti sintetici in quanto accertamenti di tipo presuntivo. In tal senso, cfr. L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op.cit., p.224 ss.. L'Autrice, in ragione delle affinità strutturali e procedimentali intercorrenti tra le due metodologie di accertamento, ritiene coerente non solo l'inquadramento del novellato accertamento sintetico redditometrico all'interno del *genus* degli accertamenti cd. "standardizzati", ma anche l'estensione a tale metodologia delle statuizioni delle Sezioni Unite

fornire dati o notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione (D.P.R. 29 settembre 1963, n. 600, art. 38, comma 7, come novellato dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010);

- 3- prima di emettere un avviso di accertamento che nega la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese aventi sede nei c.d. paradisi fiscali (cd. costi *black list*), l'Ufficio deve notificare al contribuente un avviso per consentirgli di fornire la prova dell'effettività dell'attività economica svolta nel Paese in cui hanno sede (T.u.i.r., art. 110, comma 11);
- 4- l'ufficio, qualora consideri elusiva una determinata operazione, prima di emettere l'avviso di accertamento, deve notificare al contribuente, a pena di nullità, una richiesta di chiarimenti da fornire entro sessanta giorni, indicando i motivi per i quali ritiene configurabile un abuso del diritto (L. n. 212/2000, art. 10 bis, comma 6¹⁰⁴);

formulate con riferimento agli studi di settore. Il riferimento, in particolare è alle sentenze delle S.U. della Cass. 18 dicembre 2009 n. 26635, in *Corr.trib.*, 2010, p.255 e nn. 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, in *GT-Riv.Giur.trib.*, 2010, p.205, che in tema di parametri e studi di settore hanno assimilato la metodologia di ricostruzione del reddito delle persone fisiche ad altre metodologie di accertamento basate su elaborazioni statistiche, quali gli studi di settore, degradando da legale a semplice la natura della presunzione posta a loro fondamento. Da ciò deriva che nell'ambito delle attività di accertamento basate sugli studi di settore, la preventiva attivazione del contraddittorio con il contribuente rappresenta un presupposto procedimentale imprescindibile al fine della legittimità dell'atto impositivo conseguente e che, pertanto, il contraddittorio procedimentale deve essere attivato a pena di nullità (*rectius*, annullabilità) dell'atto impositivo. La nullità cui fanno riferimento le Sezioni Unite deve essere intesa in termini di annullabilità, in ragione del fatto che l'atto impositivo in oggetto è destinato a sanarsi qualora il vizio in questione non venga eccepito nel ricorso proposto avverso tale atto ed, inoltre, perchè la sanzione della nullità ex art. 21 septies della legge n. 241/90 richiederebbe un'esplicita previsione normativa che nel caso di specie manca. In senso conforme a tale ultimo profilo, si veda, A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv.dir.trib.*, 2011, p.138 ss. Alla luce di queste considerazioni, è, dunque, possibile addivenire alla conclusione secondo cui l'avviso di accertamento sintetico è annullabile se emesso senza la preventiva attivazione del contraddittorio con il contribuente.

¹⁰⁴ L'art. 10 bis è stato introdotto all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n.128, recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli artt.5,6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n.23*". Con tale disposizione si è provveduto a definire normativamente la nozione di "abuso del diritto", per lungo tempo riservata ad una mera elaborazione giurisprudenziale. E' opportuno precisare che, ai sensi dell'art.2 del d.lgs., n.128/2015, è stata abrogata la norma generale antielusiva di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n.600/1973. Il testo dell'art.10 bis, rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*" è il seguente: "*Configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal*

- 5- se vi è stato un preventivo interpello, l'atto di accertamento che disconosce deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di

contribuente per effetto di dette operazioni. 2). Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. 3). Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. 4). Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. 5). Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima. 6). Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. 7). La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. 8). Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6. 9) L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3. 10). In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. 11). I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 12). In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. 13). Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.».

chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni (D.Lgs., 24 settembre 2015, n. 156, art. 6, comma 2¹⁰⁵).

Alla ritrosia del legislatore nazionale nel rendere, in via generale, obbligatorio il contraddittorio endoprocedimentale fa da contraltare la giurisprudenza nazionale che, collocandosi lungo il solco tracciato dai giudici comunitari¹⁰⁶, tende ormai a qualificare il contraddittorio in termini di principio generale immanente al nostro ordinamento applicabile a tutti i procedimenti amministrativi tributari¹⁰⁷ in ragione della sua idoneità a garantire non

¹⁰⁵ Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n.156 recante “*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma6, e 10, comma1, lettere a) e b) della legge 11 marzo 2014 , n. 23*” ha interamente ridisegnato la disciplina degli interpelli. In particolare, l’art.1 del decreto in parola ha riscritto l’art.11 della legge n. 212/2000, rubricandolo “**Diritto d’interpello**” e prevedendo sostanzialmente quattro tipologie di interpello: l’interpello ordinario, finalizzato alla richiesta di un chiarimento su aspetti normativi; l’interpello probatorio, finalizzato ad ottenere l’accesso ad un determinato regime fiscale ed esperibile nei soli casi espressamente previsti dalla legge; l’interpello anti-abuso, volto a dare attuazione alla nuova disciplina sull’abuso del diritto e l’interpello disapplicativo, mutuato dall’abrogato art.37 bis, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973 e finalizzato a rimuovere l’operatività di norme introdotte in chiave antielusiva. Ulteriore novità consiste nella previsione di nuovi termini entro i quali deve pervenire la risposta dell’A.F., individuati in 90 giorni per l’interpello ordinario e 120 giorni per le restanti tipologie. Si rimanda per una visione completa del testo della nuova disposizione legislativa al *Supplemento ordinario della “Gazzetta Ufficiale” n. 233 del 7 ottobre 2015*. In attuazione di quanto disposto dall’art.8, comma 1 del citato decreto legislativo, il 4 gennaio 2016 l’Agenzia delle Entrate con il Provvedimento direttoriale n. 27 ha fornito le indicazioni operative per gli interpelli presentati a norma del novellato art.11 della l. n. 212/2000 e degli articoli da 2 a 8 del D.Lgs. n. 156/2015; il testo del provvedimento è reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁰⁶ Emblematica in tal senso è la sentenza CGCE, 18 dicembre 2008,C-349/07, *Sopropè*, in *GT-Riv.giu.trib.*, n.3/2009, p.203 ss, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, n.2/2009, p.570 e ss. In tale pronuncia la Corte di Giustizia UE ha riconosciuto il valore generale del contraddittorio amministrativo, statuendo che i destinatari di decisioni idonee ad incidere sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare le proprie posizioni e far valere le proprie osservazioni ancor prima che il provvedimento venga adottato; in tale prospettiva, affinché venga assicurata una tutela effettiva al soggetto passivo, è necessario che gli venga concesso un termine sufficiente tale da fornire all’ autorità tutti gli elementi conoscitivi utili al fine dell’adozione della decisione. Da ultimo si veda in senso conforme ,anche, C.G.U.E., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics*, in *Riv.dir.trib.*, 2014, p.147, con nota di A.RENDA, *L’irrinunciabile diritto al contraddittorio nel procedimento tributario e le conseguenze della sua violazione nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria e nazionale*, che ha ribadito la portata generale del diritto al contraddittorio nei procedimenti amministrativi e l’invalidità del provvedimento adottato in violazione del suddetto principio. Significativa in tale prospettiva è stata anche la sentenza della Corte EDU, sez.III, 21 febbraio 2008, causa C/18497/03, *Ravon* e altri /Francia, con nota di S.MULEO, *L’applicazione dell’art.6 CEDU anche all’istruttoria tributaria a seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *op.cit.*, p.199-200.

¹⁰⁷ Il riferimento è a Cass. Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184, commentata da, F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, *op.cit.*; S.MULEO, *Avvisi di*

solo il diritto di difesa del cittadino *ex art. 24 Cost.*, ma anche il miglior esercizio del potere impositivo e, dunque, il buon andamento della P.A. presidiato dall'art. 97 Cost. In argomento è opportuno considerare, tuttavia, il recentissimo *revirement* della Suprema Corte¹⁰⁸ in tema di giusto procedimento tributario che ha destato non poche critiche in dottrina¹⁰⁹ in quanto rappresenta una chiara inversione di rotta rispetto alle conclusioni cui era pervenuta la stessa giurisprudenza nelle più recenti pronunce. Con la sentenza del 9 dicembre 2015, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, hanno, infatti, compiuto un passo indietro rispetto ai precedenti arresti giurisprudenziali, negando la portata generale del principio in esame. Ad avviso della Corte *“differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica*

accertamento ante tempus e vizi dell’atto, op.cit.; F.TUNDO, *Illegittimo l’atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, *op.cit.*, in tema di avviso di accertamento notificato *ante tempus*; alle citate sentenze delle S.U. della Cass. 18 dicembre 2009 n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, in tema di accertamento mediante *standard* (o studi di settore); alle sentenze *Cass. Sez.Un.*, 18 settembre 2014, nn.19667 e 19668, con note di, A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr.trib.*, n.39/2014, p.3019; F. TUNDO, *Nulla l’iscrizione d’ipoteca non preceduta dal contraddittorio*, in *G.T.- Riv.giur.trib.*, n. 12/2014, p.937, in tema di iscrizione ipotecaria. In senso conforme anche la Corte Costituzionale, sent. 7 luglio 2015, n. 132, con note di, F. TUNDO, *La Corte costituzionale sulla nullità dell’accertamento “antielusivo” anticipato*, in *Corr.trib.*, n. 35/2015, p.2670; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass.trib.*, n. 5/2015; G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell’abuso del diritto vivente*, *ivi*, p.1213; i Giudici delle leggi in tale pronuncia attribuiscono al principio in parola lo status di principio di diritto la cui capacità espansiva non può essere limitata dall’assenza di una esplicita previsione normativa.

¹⁰⁸ Il riferimento è alla sentenza *Cass. Sez.Un.*, n. 24823 del 9 dicembre 2015, con commento di, G. FERRANTE, *Cassazione e legislatore in “corto circuito”*, in *Il fisco*, n. 2/2016.

¹⁰⁹ In tal senso si veda, E.A. SEPE, *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, n. 5/2016; A. CARINCI-D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, *ivi*, n. 3/2016. Gli Autori, pur condividendo il dato che nega la qualificazione del contraddittorio in termini di diritto assoluto, invocabile sempre ed indifferentemente dalle ragioni del caso concreto, perchè di fatto trascura quelle ipotesi in cui effettivamente è difficile ipotizzare l’obbligatorietà del contraddittorio e, d’altro canto, finisce per trasformare il vizio di omesso contraddittorio in un vizio formale invocabile anche laddove è realmente impossibile conseguire un risultato differente, formulano delle osservazioni molto critiche, in ragione della manifesta disparità di trattamento tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati che la sentenza lascia trasparire. In uno stesso contesto ordinamentale verrebbero, infatti, a coesistere tributi per i quali è sempre prescritto il contraddittorio preventivo e tributi rispetto ai quali detto principio non è invocabile se non risulta espressamente previsto dalla specifica norma di riferimento. Da qui il conseguente contrasto rispetto all’art.3 Cost. *per irragionevolezza della disciplina nazionale*, in ragione di una *discriminazione di trattamento fatta dipendere dal tipo di tributo (armonizzato o meno) e/o procedimento, pur a parità di discipline applicabili*.

prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto", da ciò deriva che l'Amministrazione finanziaria non è obbligata ad interloquire con il contribuente prima di emettere un provvedimento lesivo nei suoi confronti, salvo le ipotesi circoscritte in cui il legislatore lo abbia specificamente previsto e salvo il caso dei tributi c.d. armonizzati (Iva e dogane) per i quali prevale, invece, il diritto dell'Unione e la giurisprudenza della Corte di Giustizia che, come già accennato, è ormai ferma nel riconoscere un obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, al di là della ricorrenza o meno di un'esplicita previsione normativa in tal senso. Tra l'altro, con riferimento ai tributi comunitarizzati, la Corte, recependo gli ultimi orientamenti della Corte di Giustizia¹¹⁰ che impongono una lettura sostanziale del principio del contraddittorio che ne assicuri il carattere funzionale, precisa che sul contribuente che intendesse lamentare la mancata attivazione del contraddittorio, in tal caso obbligatoria, quale causa di nullità del provvedimento impositivo, incombe in ogni caso l'onere di provare che l'effettivo confronto tra le parti, consentendogli di produrre elementi difensivi non pretestuosi o fittizi, avrebbe condotto all'adozione di un provvedimento differente. Nell'attesa che il legislatore, come auspicato dalla stessa Suprema Corte in quest'ultima pronuncia, provveda ad introdurre un obbligo generalizzato al contraddittorio, occorre dare atto che comunque negli ultimi due anni c'è stato un grande fermento legislativo che ha interessato in particolar modo l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente, ridisegnandolo, in una prospettiva di rafforzamento della *tax compliance*, in una relazione moderna improntata sulla reciproca fiducia delle parti ove il contribuente diviene protagonista attivo della propria posizione fiscale. Il contrasto all'evasione fiscale si realizza anche e soprattutto attraverso un'attività di prevenzione, una *moral persuasion* che mira a favorire l'adempimento spontaneo e la lealtà fiscale affiancandosi alla tradizionale funzione dissuasiva dai comportamenti evasivi. La semplificazione delle procedure amministrative e contabili, la digitalizzazione delle banche dati, la premialità dei comportamenti virtuosi, la certezza normativa e la disponibilità degli

¹¹⁰ Il riferimento, in particolare, è alla sentenza *C.G.U.E.*, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics*, con nota di A.RENDA, *L'irrinunciabile diritto al contraddittorio nel procedimento tributario e le conseguenze della sua violazione nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria e nazionale*, *op.cit.*

Uffici nell'assistere i contribuenti diventano gli strumenti privilegiati dall'Amministrazione finanziaria per l'assolvimento di questa *mission*. All'evoluzione genetica del rapporto tra Fisco e contribuente ha contribuito negli ultimi due anni il legislatore nazionale con la Legge 11 marzo 2014, n.23 rubricata “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*” (e con i conseguenti decreti delegati) e con la Legge di stabilità 2015¹¹¹, attraverso la valorizzazione di moduli consensuali finalizzati a prevenire possibili futuri conflitti tra le parti. E' in quest'ottica che vanno, infatti, inquadrate le quattro forme di interpello preventivo previste dal novellato art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente (di cui si è accennato in nota 105) alle quali si affiancano il *ruling* internazionale¹¹² e l'interpello speciale sui grandi investimenti¹¹³. La collaborazione tra

¹¹¹ Il riferimento è alla Legge, 23 dicembre 2014, n. 190, il cui testo è consultabile in www.gazzettaufficiale.it.

¹¹² Il riferimento è all'art.1 del D.lgs.,14 settembre 2015, n.147, relativo alla crescita ed internazionalizzazione delle imprese che dopo aver abrogato, al comma 1, l'art.8 del D.L. 30 settembre 2003, n.269, (convertito con modificazioni nella L. 24 novembre 2003, n. 326) ha inserito nel corpo del D.P.R., n. 600/1973, l'art.31 ter rubricato “*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*”, il quale al comma 1 dispone che “*Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti: a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R., 22 dicembre 1986, n.917, e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del medesimo testo unico. Le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura di cui al periodo precedente anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'art.110 del citato D.P.R. n.917 del 1986; b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; c) valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. n. 917/86, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia; d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti*”.

¹¹³ Il riferimento è all'art.2 del D.Lgs.,14 settembre 2015, n. 147, rubricato “*Interpello sui nuovi investimenti*” il quale al comma 1 prescrive che “*Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento*”.

Amministrazione finanziaria e contribuente rinviene un ulteriore momento fondamentale del relativo processo evolutivo nell'introduzione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3-7 del D.Lgs 5 agosto 2015, n. 128¹¹⁴. Questa forma regolamentata di collaborazione con l'Agenzia delle Entrate è finalizzata a promuovere l'adozione di forme di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento delle parti ed a favorire, nel comune interesse, la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. Essa è riservata ai c.d. grandi contribuenti che presentano i requisiti specificamente indicati all'art. 4 (ad. esempio, la dotazione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità fiscali all'interno dei relativi apparati e la definizione di efficaci procedure concernenti il rischio fiscale) e comporta per l'Agenzia delle Entrate l'adempimento di una serie di doveri di trasparenza, correttezza, pubblicità ed informazione. I vantaggi che l'adesione al suddetto regime comporta per il contribuente sono molteplici: la possibilità di addivenire con l'A.F. ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di dar causa a rischi fiscali prima della presentazione della dichiarazione; la riduzione del 50% delle sanzioni amministrative e la sospensione della relativa riscossione fin quando l'accertamento non diviene definitivo, per i rischi di natura fiscale comunicati all'A.F. prima della presentazione della dichiarazione; la possibilità di avvalersi di una forma di interpello abbreviata in ordine all'applicazione di norme tributarie a casi concreti che inglobano eventuali rischi fiscali, in virtù della quale l'Agenzia delle Entrate, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza è tenuta ad esaminare l'interpello ed a fornire la conseguente risposta entro 45 giorni dal ricevimento della domanda o del materiale integrativo eventualmente richiesto al contribuente; la fruizione della collaborazione dell'A.F. nel fornire ogni chiarimento utile alla Procura della Repubblica, in caso di denuncia per reati

tributario. Con riferimento ai tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima provvede ad inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che rendono autonomamente la risposta".

¹¹⁴ Il regime di adempimento collaborativo riflette il Rapporto OCSE del 21 maggio 2013 "*Coopetative Compliance: a Framework - from enhanced relationship to cooperative compliance*". L'Italia, in linea con le osservazioni dell'Ocse e con quanto già realizzato in altri Stati come l'Irlanda, l'Olanda e la Nuova Zelanda, il 25 giugno 2013 ha avviato il progetto pilota in tema di cooperative compliance attraverso la diffusione, ad opera dell'Agenzia delle Entrate, di un comunicato con il quale si invitavano i grandi contribuenti ad inviare entro il 31 luglio dello stesso anno la proprie richieste di partecipazione al suddetto progetto in via sperimentale. Per maggiori approfondimenti in ordine agli obiettivi perseguiti attraverso il regime in fieri, si veda, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op.cit, p.318 e ss.

fiscali; l'esonero dalla prestazione di garanzie per il pagamento di rimborsi di imposte dirette ed indirette; l'inserimento in un apposito elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. Relativamente alle imprese minori ed ai professionisti, l'alleggerimento delle relative relazioni con l'Amministrazione finanziaria passa attraverso la rimodulazione del regime forfettario (o dei minimi), già rinnovato dalla L. n. 190/2014, e nuovamente modificato dalla Legge di Stabilità per il 2016¹¹⁵, dalla semplificazione del regime contabile e dall'introduzione della fatturazione elettronica tra privati¹¹⁶. La metamorfosi del Fisco da algida entità autoritaria a fedele guida del contribuente si evince anche dal D.lgs., 21 novembre 2014, n.175 in tema di *semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata* che all'art.1 ha introdotto per i lavoratori dipendenti e per i pensionati, laddove la relativa situazione reddituale non sia particolarmente complessa, la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi precompilata dall'Agenzia delle Entrate utilizzando i dati trasmessi dai sostituti d'imposta, le informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria (ad esempio, la dichiarazione degli anni precedenti), i dati relativi ad oneri deducibili o detraibili comunicati dai soggetti eroganti mutui agrari o fondiari, imprese assicuratrici ed enti previdenziali e debitamente trasmessa al contribuente che può modificarlo o integrarlo. Per agevolare il contribuente nella compilazione della dichiarazione dei redditi, così da consentirgli di assolvere correttamente ai propri obblighi fiscali, la legge di stabilità per il 2015 ha anche previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione del contribuente o di

¹¹⁵ Il riferimento è alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208, il cui testo è consultabile su www.gazzettaufficiale.it.

¹¹⁶ Dopo la fatturazione elettronica tra privati e Pubblica Amministrazione (art.1, commi 209-214, legge n.244/2007), divenuta obbligatoria da giugno 2014, a decorrere dal 2.9.2015, il d.lgs., 5 agosto 2015, n.127 disciplina ed estende la fatturazione elettronica alle transazioni fra privati, indicando le regole per la trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuata attraverso dispositivi automatici. Il d.lgs. in parola prescrive che: (art.1, comma 1) a decorrere dal 1 luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei contribuenti, un servizio gratuito per la generazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche, individuando, in pratica, le regole operative da seguire per la trasmissione telematica delle fatture; (art.1, comma 2), a decorrere dal 1 gennaio 2017 il Ministero dell'Economia e delle finanze, metta a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio (Sdi) di cui all'art. 1, commi 211 e 212, l.n.244/2007, gestito dalla Agenzia delle Entrate, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse relative a operazioni che intercorrono fra soggetti residenti nel territorio dello Stato. Il ricorso a questa tipologia di contabilità viene incentivato attraverso il riconoscimento di una serie di benefici fiscali, quali, una serie di esenzioni dagli obblighi di comunicazione relativi a operazioni rilevanti ai fini IVA (Spesometro), contratti di leasing e operazioni con Paesi *black list*, rimborsi IVA più veloci (in tre mesi), semplificazioni nei controlli fiscali, riduzione di un anno dei termini di accertamento.

un suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso ad esso riferibili, acquisite direttamente o pervenute da terzi, e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta. Considerato che la certezza del diritto rappresenta il presupposto ineludibile di una relazione fiduciaria tra le parti, la chiarezza e la stabilità normativa diventano uno dei principali obiettivi perseguiti del legislatore delegato nella propria attività di promozione della lealtà fiscale, attività che, proprio nella codificazione della nozione di abuso del diritto di derivazione comunitaria, ha trovato un fondamentale supporto nella lotta ai fenomeni elusivi. Riflettono in pieno l'evoluzione del *modus operandi* dell'Amministrazione finanziaria nell'azione di contrasto all'evasione fiscale i due nuovi istituti della collaborazione volontaria¹¹⁷ (c.d. *voluntary disclosure*) e del

¹¹⁷ L'art.1, comma 1 della legge 15 dicembre 2014, n.186, ha inserito nel d.l. 28 giugno 1990, n.167, i nuovi artt. 5 *quater*, 5 *quinquies*, 5 *sexies* e 5 *septies* che dettano disposizioni per la regolarizzazione spontanea delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (*voluntary disclosure* internazionale) in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. n.167/1990. Il comma 2 del medesimo articolo ha esteso a tutti gli altri contribuenti, anche non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale, ovvero che vi abbiano adempiuto correttamente, la possibilità di regolarizzare le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (*voluntary disclosure* nazionale). La possibilità di sanare le irregolarità mediante la *disclosure* è subordinata al mancato avvio di controlli da parte dell'A.F. ed implica l'integrale pagamento, anche in forma dilazionata, delle imposte. La procedura è attivata dal contribuente che presenta l'autodenuncia all'Ufficio attraverso un professionista incaricato. Il termine ultimo per la presentazione della denuncia è stato prorogato dal 30 settembre 2015 al 30 novembre 2015, per la presentazione dell'istanza di adesione alla procedura, ed al 30 dicembre 2015, per l'integrazione dell'istanza e della documentazione a corredo. La denuncia deve essere completa ed esaustiva e deve indicare tutti i documenti e le informazioni necessarie per la ricostruzione dei redditi per tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini di accertamento o di contestazione degli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale. E' invece rimessa all'A.F. la determinazione del *quantum* dovuto. I punti di maggiore criticità del procedimento di *disclosure* riguardano: il rischio della doppia imposizione, essendo esclusa la detrazione dell'imposta pagata all'estero in quanto redditi per definizione "non dichiarati"; le forme di tutela esperibili dal contribuente nella fase procedimentale, con particolare riguardo all'obbligo di attivare il contraddittorio; la possibilità che l'autodenuncia, implicando la commissione di taluno dei reati previsti dal d.lgs. n.74/2000, possa riaprire i termini per l'accertamento in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quelli oggetto di emersione. Sui principali profili di criticità destatati dall'istituto, si veda, *ex multis*, M.CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, in *Dir.prat.trib.*, n.6/2015, p.10906; G.FORMICA-P.FORMICA, *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento "lungo"*, in *Il fisco*, n. 8/2015, p.724; A.RENDA, *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, in *Corr.trib.*, n.5/2016, p.361. In argomento si vedano anche le indicazioni relative alla *voluntary disclosure* fornite dall'Agenzia delle Entrate con le Circolari nn.,10/E del 13 marzo 2015, 27/E del 16 luglio 2015 (risposte a quesiti), 30/E dell'11 agosto 2015 (risposte a quesiti) e 31/E del 28 agosto 2015 (risposte a quesiti), reperibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

ravvedimento operoso “lungo”¹¹⁸. Si tratta di procedure che, pur presentando tra loro evidenti differenze, sono accomunate da una medesima *ratio* che è appunto quella di favorire l’adempimento spontaneo del contribuente, incentivandolo a regolarizzare la propria posizione fiscale attraverso una riduzione delle sanzioni irrogabili, così da prevenire i possibili conflitti che potrebbero derivare da un’eventuale attività accertativa dell’Amministrazione finanziaria, in un’ottica anche deflattiva del contenzioso tributario. E’ opportuno precisare che, coerentemente alla rimodulazione dello schema sanzionatorio relativo all’istituto del ravvedimento operoso, con la legge di stabilità per il 2015 (comma 637, lettera c), punti 1, 2 e 3, dell’art.1 della legge n.190 del 2014), il legislatore è intervenuto sulla disciplina relativa a taluni istituti deflattivi del contenzioso previsti dal D.Lgs. n.218/1997, disponendo, a far data dal 1° gennaio 2016, la soppressione degli istituti dell’acquiescenza agli inviti al contraddittorio (ex art. 5, comma 1-bis, e 11, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218/1997), dell’adesione al processo verbale di constatazione (di cui all’art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997) e dell’acquiescenza in caso di notifica di avvisi di accertamento o di liquidazione non preceduti da inviti al contraddittorio o da processi verbali di constatazione. All’abrogazione di questi strumenti convenzionali di definizione della pretesa impositiva è, tuttavia, corrisposto il potenziamento di altri istituti tradizionalmente annoverati tra quelli finalizzati ad incentivare la deflazione del contenzioso tributario, quali, il reclamo e la

¹¹⁸ La pregressa disciplina del ravvedimento operoso, di cui all’art.13 del D.Lgs. n.472/1997, consentiva la regolarizzazione degli errori e delle omissioni commessi solo fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno d’imposta nel corso del quale era avvenuta la violazione e, nei casi in cui non era prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall’errore o dall’omissione. Dal 1° gennaio 2015, con la Legge di stabilità per il 2015, è stato, invece, ampliato l’ambito di applicazione del ravvedimento operoso. Infatti, “*al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l’assolvimento degli obblighi tributari e favorire l’emersione spontanea delle basi imponibili*”(art.1, comma 634 della legge di stabilità 2015), è stata prevista la possibilità per il contribuente di regolarizzare la propria posizione fiscale ben oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo in cui le violazioni sono state commesse, consentendogli il ravvedimento anche con riferimento a violazioni oggetto di accessi, ispezioni e verifiche a condizione che non gli sia stato ancora notificato il relativo avviso di accertamento, o avviso di liquidazione, o avviso bonario. La regolarizzazione spontanea viene incentivata attraverso una riduzione delle sanzioni irrogabili tanto maggiore quanto minore è il lasso di tempo intercorrente tra la commissione della violazione ed il ravvedimento stesso. Si ritiene, inoltre, che l’istituto *de quo* possa trovare applicazione anche con riferimento a violazioni commesse prima dell’entrata in vigore della legge di stabilità 2015, consentendo di regolarizzare situazioni che fino al 31 dicembre 2014 non erano ravvedibili, in ossequio al principio del favor rei di cui all’art.7, comma 4 del d.lgs., n. 472/1997. In tal senso, cfr., G.FORMICA-P.FORMICA; *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento “lungo”, op.cit.*

mediazione di cui all'art.17 bis del D.Lgs., n. 546/1992¹¹⁹¹²⁰ e la conciliazione giudiziale di cui agli artt. 48, 48 *bis* e 48 *ter* del D.Lgs. n.546/1992¹²¹.

In particolare, con l'art.9, comma 1, lettera l, del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 è stato riscritto l'art.17 *bis* estendendo l'ambito di applicazione del reclamo/mediazione a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione ed ai gestori dei tributi locali, oltre che alle controversie in materia catastale, semplificando le modalità di instaurazione del procedimento¹²² (sostanzialmente, oggi il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso), rimodulando in senso più favorevole al contribuente il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative (35% del minimo edittale previsto dalla legge) e riconoscendo anche alle cause reclamabili la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale. Resta in ogni caso ferma la sua applicabilità alle liti di valore non superiore ai 20.000 €. Per quanto riguarda la conciliazione le novità di maggior rilievo consistono: nell'estensione del relativo ambito di applicazione al secondo grado di giudizio e nella possibilità di conciliare anche le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del *decreto n. 546*, cioè le cause tributarie di valore non superiore a ventimila euro, oppure relative ad operazioni catastali, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione

¹¹⁹ In argomento, si veda la Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 “*Riforma del processo tributario - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156*”, reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it con la quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione Affari Legali, Contenzioso e Riscossione, ha impartito gli opportuni chiarimenti relativamente agli istituti oggetto della riforma.

¹²⁰ L'articolo 17-*bis* era stato introdotto nel corpo del D.Lgs., n. 546/1992 stato introdotto dall'articolo 39, comma 9, del DL n. 98 del 2011 e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 611, lettera a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

¹²¹ L'art.9, comma 1, lettere s) e t) dell'articolo 9 del D.Lgs., 24 settembre 2015, n. 156 ha operato una riscrittura della conciliazione giudiziale, articolandone la relativa disciplina in tre norme: l'articolo 48, che rispetto alla previgente formulazione presenta la rubrica e il testo integralmente sostituiti, nonché i nuovi articoli 48-*bis* e 48-*ter*.

¹²² Il nuovo comma 1 dell'articolo 17-*bis* stabilisce, infatti, che “*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa*”.Ciò significa che, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione. Cfr., sul punto, la Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Entrate, *cit.*

dell'accordo di mediazione; nell'individuazione di un diverso momento di perfezionamento coincidente con la sottoscrizione del verbale (e non più con il versamento della prima rata) e di nuove regole per il pagamento degli importi dovuti; nella riformulazione, al pari di quanto effettuato relativamente al reclamo mediazione, dell'effetto premiale della riduzione delle sanzioni amministrative (40% del minimo edittale, se la conciliazione si perfeziona nel corso del 1° di giudizio, 50%, nel caso in cui si perfezioni nel corso del 2° di giudizio).

In conclusione, questo breve *excursus* sulle principali novità normative che negli ultimi due anni hanno interessato il rapporto tra Fisco e contribuente testimonia come il potenziamento della relazione dialogica tra le parti rappresenti la necessaria premessa per favorire la più ampia diffusione di una cultura basata sulla *compliance*, strumento divenuto ormai imprescindibile in una moderna lotta all'evasione fiscale ove lo "spauracchio" di sanzioni severe ha ceduto il passo alla premialità dei comportamenti virtuosi.

2- *La natura giuridica della transazione fiscale.*

Un'ulteriore occasione di confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente specificamente disciplinata dal legislatore è rappresentata dalla transazione fiscale, istituto che, come già anticipato nel precedente capitolo, offre all'imprenditore in crisi la possibilità di raggiungere un accordo con il Fisco avente ad oggetto la definizione concordata dell'entità e delle modalità di pagamento del debito tributario nell'ambito della procedura di concordato preventivo o delle trattative che precedono la stipulazione di un accordo di ristrutturazione evitandone il fallimento. Coerentemente agli obiettivi perseguiti dal legislatore con la riforma organica delle procedure concorsuali attuata con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n.5, la transazione fiscale disciplinata dall'art.182 *ter* del Regio decreto n. 267/1942 concorre a soddisfare l'interesse generale alla conservazione dei complessi aziendali in difficoltà laddove ricorrano effettive possibilità di risanamento salvaguardando, in tal modo, oltre gli interessi dei creditori, anche quel complesso di valori costituzionalmente rilevanti che proprio all'interno di una compagine aziendale "in salute" rinvergono la propria linfa vitale.

La questione inerente la qualificazione giuridica della transazione fiscale è una problematica sulla quale la dottrina e la giurisprudenza hanno spesso formulato soluzioni antitetiche occasionate dall'apparente inadeguatezza del *nomen* "transazione" utilizzato nella rubrica dell'art.182 *ter* l.f. rispetto al settore tributario, dalla sua collocazione sistematica nel contesto della normativa concorsuale e dalle svariate modifiche legislative che negli anni hanno interessato l'istituto in oggetto. In particolare, la dottrina si è divisa tra quanti ne ricostruiscono la natura giuridica nell'ambito di una concezione privatistica, alludendo alla medesima natura giuridica della transazione civilistica di cui all'art.1965 c.c.¹²³ e ss., e quanti,

¹²³ Ai sensi dell'art. 1965 c.c." *La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. 2) Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti*". Per maggiori approfondimenti sul tema, si rinvia, *ex multis*, a

invece, le conferiscono natura pubblicistica in ragione del suo inserimento nell'ambito delle procedure concorsuali. In realtà, l'adesione all'uno o all'altro orientamento è influenzata dal fatto che la transazione fiscale viene ad assumere connotazioni del tutto differenti a seconda che si innesti all'interno di una procedura di concordato preventivo o all'interno di un accordo di ristrutturazione.

L'Agenzia delle Entrate con la più volte citata Circolare n. 40/E del 2008 ha manifestato chiaramente il proprio orientamento in merito alla qualificazione giuridica dell'istituto in termini negoziali definendola come *particolare procedura "transattiva" tra Fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione.....che appare del tutto innovativa nell'ordinamento tributario dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario.*

Propende per la concezione privatistica anche una parte minoritaria della dottrina¹²⁴, sia pure con le opportune cautele imposte dalla tradizionale indisponibilità del credito tributario che, in linea di principio, non dovrebbe essere negoziabile sulla base di criteri prettamente transattivi¹²⁵. Un'altra corrente dottrinale, pur escludendo la riconducibilità dell'istituto *de quo* nell'ambito della transazione civilistica, ne ravvisa comunque la natura di negozio

A.TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, (a cura di) G.TRABUCCHI, 47° edizione, Padova, 2015, p.1089 e ss., ed ai riferimenti bibliografici ivi contemplati.

¹²⁴ In tal senso, cfr., L. DEL FEDERICO, *Articolo 182 ter. Transazione fiscale*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, op. cit., p. 2561 e ss.; V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, op. cit., p.580 e ss. ; G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Fall.2010*, p. 146 e ss.; G. MARINI, *Commento all'art. 182 ter legge fallimentare- Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di A. Nigro e M. Sandulli, Torino, 2011, p.1110 e ss.; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, op.cit.

¹²⁵ In argomento si veda L.TOSI, *La transazione fiscale*, op.cit., il quale ritiene l'istituto in commento difficilmente conciliabile con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, anche in misura maggiore rispetto ad altri istituti in cui possono scorgersi i tratti peculiari delle forme di definizione transattive delle controversie, quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, in quanto contempla la possibilità *che il debitore...proponga all'Amministrazione finanziaria il pagamento "anche parziale" di taluni tributi e dei "relativi accessori, per di più con la possibilità di chiedere una non meglio precisata "dilazione di pagamento".... il pagamento parziale delle sanzioni in misura non prestabilita dal legislatore, con tempistiche di pagamento e garanzie concordabili tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.*

bilaterale con contenuto remissorio¹²⁶. L'inquadramento della transazione fiscale nello schema privatistico consentirebbe di predicare l'autonomia dell'accordo transattivo rispetto al procedimento di concordato preventivo, con la conseguenza che qualora il debitore intenda falciare un credito tributario sia tenuto necessariamente ad attivare il procedimento di cui all'art.182 *ter* l.f.¹²⁷. Detta autonomia sarebbe ancora più evidente quando l'accordo con il Fisco viene concluso all'interno delle trattative finalizzate a raggiungere un accordo di ristrutturazione con la maggioranza qualificata dei creditori poiché, diversamente dal concordato ove l'assenso o il diniego alla proposta sono manifestati con voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori ovvero nei modi previsti dall'art.178, comma 1, l.f., negli accordi *ex* art.182 *bis*, invece, il consenso dell'Amministrazione finanziaria viene manifestato con uno specifico atto di accettazione della proposta che equivale alla sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione¹²⁸.

Diverso è, infatti, il discorso da farsi relativamente alla transazione concordata in sede di accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* art.182 *bis* l.f. del quale finisce inevitabilmente per dividerne la natura prettamente negoziale¹²⁹, sebbene la prevalente dottrina¹³⁰ ne

¹²⁶ In tal senso, cfr., M.CATTANEO-M.PALLADINO, *Commento sub art.182 ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Milano, 2006, p. 209; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.310 e ss.; D.STEVENATO, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010, p.838.

¹²⁷ In tal senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la citata Circolare N. 3/E del 5 gennaio 2009, ove, richiamando le osservazioni formulate nella Circolare 40/E del 2008, ha chiaramente affermato che “*il mancato rispetto delle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale, incluse le procedure individuate al secondo comma dell'art. 182 ter della l.f., si ritiene che comporti l'inammissibilità della falcidia o della proposta di dilazione di pagamento del debito tributario*”, così deponendo nel senso della necessaria attivazione della transazione fiscale al fine di ottenere la riduzione o la dilazione del pagamento del debito tributario.

¹²⁸ In tal senso, cfr., E.STASI, *La transazione fiscale, op.cit.*, che considera ancora più marcata l'individualità giuridica delle pattuizioni tra Fisco e debitore allorché la loro conclusione interviene nell'ambito delle trattative dirette a raggiungere un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* art.182 *bis*.

¹²⁹ Con riferimento alla natura giuridica degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex* art.182 *bis* l.f., si segnalano due diversi orientamenti. Il primo, inquadra l'istituto in oggetto come fattispecie negoziale di stampo esclusivamente privatistico estraneo all'ambito delle procedure concorsuali, in ragione della preminenza della componente contrattuale rispetto al segmento procedimentale, in tal senso, cfr., S. AMBROSINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti dopo la riforma del 2012*, in *Il fall.*, 2012, p.1138; G. BUCCARELLA, *I nuovi accordi di ristrutturazione dei debiti, op. cit.*, p.52; G. PRESTI, *L'art. 182 bis al primo vaglio giurisprudenziale*, in *Fall.*, 2006, p.172; M. FABIANI, *Diritto fallimentare*, Bologna, 2011, p.686; G. SCARSELLI, *Manuale di diritto*

disconosca il carattere propriamente transattivo, stante la mancanza del presupposto delle reciproche concessioni. La natura negoziale della fattispecie *de qua* trae fondamento dal fatto che in tale contesto la proposta di transazione può essere presentata sia prima, sia contestualmente alle altre proposte di accordo formulate agli altri creditori, ben potendo l'imprenditore stipulare con la sola A.F. un accordo separato e parallelo rispetto agli altri accordi remissori o dilatori conclusi con gli altri creditori che rappresentino la maggioranza qualificata, a condizione che, in ogni caso, non essendo prevista la regola del *cram down*, secondo cui la maggioranza vincola anche la minoranza non aderente, ricorra un esplicito atto di accettazione della proposta di pagamento percentuale dei crediti tributari da parte dell'Amministrazione finanziaria, deponendo in tal senso l'esplicito riferimento normativo alla "*sottoscrizione dell'accordo*"¹³¹.

Molti Autori¹³² e la prevalente giurisprudenza di merito¹³³, pur differenziando le loro posizioni attraverso diverse specificazioni, ritengono che la transazione fiscale vada

fallimentare, a cura di Aa.Vv., Milano, 2011, p.534; secondo l'orientamento maggioritario, gli accordi *ex art.182 bis*, hanno natura negoziale e rientrano nel novero delle procedure concorsuali, in tal senso, cfr., G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Milano, 2011, p.750; C. TRENTINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, *op.cit.*, p.63 e ss.; G. TERRANOVA, *I nuovi accordi di ristrutturazione: il problema della sottocapitalizzazione dell'impresa*, in *Dir.Fall.*, I/2012, p.4; A. DIDONE, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art.182 bis legge fallim.) (presupposti, procedimento ed effetti della anticipazione delle misure protettive dell'impresa in crisi)*, in *Dir.fall.*, I/2011, p. 20; F. ABATE, *La spinta degli accordi di ristrutturazione verso la concorsualità*, in *Il fall.*, n.9/2013, p.1173 e ss.; Si segnala, in argomento un orientamento minoritario che valorizza una connotazione pubblicistica dell'istituto, in tal senso, cfr., M. FERRO, *Art. 182 bis, la nuova ristrutturazione dei debiti*, in *Nuovo dir.soc.*, 2005, p.49; G. VERNA, *Sugli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis legge fallimentare*, in *Dir.Fall.*, I/2005, p.865 e ss.

¹³⁰ Nel senso che quello che si conclude nell'ambito degli accordi di ristrutturazione è un accordo in senso privatistico, anche se non riconducibile alla transazione, per mancanza delle reciproche concessioni, si veda, V. FICARI, *Riflessioni su transazione fiscale e ristrutturazione dei debiti tributari*, *op.cit.* p.68 e ss; A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali*, in *Le procedure concorsuali*, a cura di A. Caiafa, Padova, 2011, p.1453.

¹³¹ Cfr., sul punto, C. GIOE', *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, *op.cit.*, p.95.

¹³² In tal senso si sono pronunciati diversi Autori, si veda, senza pretesa di esaustività, A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali op cit*, secondo il quale "*la transazione fiscale assume i connotati di un sub-procedimento accessorio ed eventuale rispetto alla procedura principale costituita dal concordato. La sua funzione è di consentire al fisco, attraverso l'attivazione dell'iter previsto nell'art.182 ter, di esprimere il consenso o il dissenso al pari degli altri creditori*"; A. PENTA, *Obbligatorietà e facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Fall*, 2010, p.233 e ss; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, *op. cit.*, che considera "infelice" il richiamo di del contratto di transazione all'interno delle norme fallimentari in quanto idoneo a determinare "*una ingiustificata*

inquadrata in un ambito concettuale di tipo pubblicistico che la assorbirebbe al punto da farla degradare a fase endoconcorsuale interna al concordato preventivo, o a mera clausola degli accordi di ristrutturazione. Il *nomen iuris* che il legislatore le ha attribuito in rubrica potrebbe, infatti, trarre l'interprete in inganno¹³⁴ perché di fatto, nel passaggio dalla pregressa disciplina della transazione esattoriale di cui al d.l. n. 138/2002 all'attuale transazione fiscale *ex d.lgs. n.5/2006* si è assistito ad una radicale trasformazione dell'istituto, dapprima effettivamente connotato da una natura negoziale con funzione dismissiva, in una fattispecie procedurale ove la funzione transattiva viene in concreto a sfumarsi, non potendosi in essa ravvisare quegli elementi peculiari dell'istituto civilistico di cui all'art.1965 c.c., quali le reciproche concessioni e la definizione di una lite attuale o potenziale in quanto con l'adesione all'accordo transattivo è solo il Fisco creditore a rinunciare parzialmente alla pretesa vantata, consentendo al debitore di effettuare un pagamento in misura ridotta o dilazionata, né tantomeno può ritenersi realizzato il fine della definizione o prevenzione di una lite dal momento che la principale funzione delle procedure concorsuali in cui si insinua la transazione fiscale è quella di favorire la composizione della crisi dell'imprenditore attraverso

commistione tra assetti disciplinari diversi”, come quelli di forme negoziali di diritto privato e quelli degli accordi amministrativi; M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, op. cit., p.7, il quale propende per la tesi dell'assorbimento della transazione nel concordato preventivo; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, op. cit., p.1115 e ss; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 340; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011; In argomento, significativa è la conclusione cui giunge M.VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di “indisponibilità rovesciata”*, in *Dir e proc. trib.*, n.1/2015, p. 96, secondo il quale la transazione fiscale sembrerebbe un accordo di tipo amministrativo plasmato sul modello offerto dall'art.11 della l.n. 241/1990, ove si realizza una fusione tra volontà privata (proponente) e volontà pubblica (aderente) volta a normare il contenuto discrezionale dell'accordo. Diversamente da come è rubricato l'art.182 *ter*, la transazione fiscale non pare un contratto (né di transazione, né di novazione, né di remissione) pur avendo essa carattere negoziale perché le parti vogliono i suoi effetti, sia quelli previsti dalla legge, sia quelli definiti da loro stesse. La transazione fiscale sembrerebbe un accordo dotato di una propria autonomia giuridica, ancorché contenuta in un veicolo procedurale di natura concorsuale, riconducibile al tipo dell'accordo amministrativo tributario attuativo di obbligazioni, con carattere negoziale, a causa variabile (solutoria o solutorio-compositiva), con efficacia vincolante ma non novativa, sensibile alla sopravvenienza di tipo tributario (oltretutto, ovviamente, a quella di tipo concorsuale).

¹³³ In tal senso, *ex multis*, Trib. di Pescara, 2 dicembre 2008, in www.ilcaso.it, sez.I, doc.1630; Trib. di Asti, 3 febbraio 2010, in *Il Fall.*, 2010, p.707 e ss. con nota di G.VERNA, *La transazione fiscale quale sub procedimento facoltativo del concordato preventivo*, p.710 e ss.; Trib. di Piacenza, 3 luglio 2008, Trib. di Milano, 13 dicembre 2007; Trib. di Ravenna, 19 gennaio 2011; App. di Torino, 23 aprile 2010; App. di Firenze, 13 aprile 2010, in www.ilcaso.it.

¹³⁴ In tal senso, cfr. A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali*, in *Le procedure concorsuali*, op.cit., p.1435.

una estinzione concordata della globalità dei debiti che costui ha contratto nei confronti dei molteplici creditori, ivi incluso il Fisco. Ponendo attenzione al dato normativo è possibile allora riscontrare che l'art.182 *ter* l.f. non delinea un vero e proprio accordo tra A.F. e contribuente perché di fatto non ricorre la tipica sequenza negoziale rappresentata da proposta ed accettazione della controparte in quanto l'Agenzia delle Entrate ed il concessionario alla riscossione non pongono in essere un atto di accettazione di quella specifica proposta ma sono chiamati ad esprimere il proprio voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori ove, al pari di tutti gli altri creditori, concorrono alla formazione della maggioranza concordataria¹³⁵. Da ciò ne deriva che la posizione del credito fiscale, anche in caso di voto contrario alla proposta di concordato, resterebbe legata alle sorti del concordato preventivo che, in caso di omologa, finirebbe comunque per vincolare l'Ufficio nonostante il dissenso espresso in adunanza. Aderendo alla tesi della natura dipendente della transazione fiscale si giunge alla logica conclusione che l'accordo transattivo viene ad identificarsi con il concordato stesso del quale, una volta omologato, finisce per dividerne gli effetti e le sorti nelle sue fasi fisiologiche (esecuzione) e patologiche (risoluzione ed annullamento) e che l'Amministrazione finanziaria è soggetta all'esito finale della votazione anche se contrario alla propria posizione; diversamente opinando si finirebbe, infatti, per accordare al Fisco un vero e proprio diritto di veto che violerebbe palesemente i diritti degli altri creditori ed i diritti del proponente per il quale sarebbe reso assai più gravoso l'accesso al concordato. Alla luce di queste ultime osservazioni, è possibile, dunque, affermare la natura non necessaria del procedimento transattivo che viene a configurarsi come mera facoltà per l'imprenditore in stato di crisi, il quale lo attiverà laddove intenda avvalersi dei relativi benefici previsti *ex lege* (consolidamento del debito tributario, estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati) e, qualora non intenda avvalersi dell'istituto *de quo*, tale scelta, in ogni caso, non pregiudicherà l'omologabilità del concordato preventivo attraverso il quale potranno comunque essere falciati anche i crediti tributari, ad eccezione dell'Iva per la quale anche in

¹³⁵ Nel senso che l'oggetto del voto in sede di adunanza dei creditori non si identifica nella sola proposta di transazione fiscale ma si estende all'intera proposta concordataria, si veda, A. PENTA, *Obbligatorietà e facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, op.cit., p.233 e ss.

tale contesto è possibile la sola dilazione di pagamento¹³⁶. Coerentemente ai più recenti arresti giurisprudenziali in argomento¹³⁷, anche l'Agenzia delle Entrate¹³⁸ è ritornata sui suoi passi, operando un *revirement* rispetto alla precedente interpretazione fondata sull'assunto che, per effetto del principio di indisponibilità del credito tributario, non si sarebbe potuto addivenire ad una parziale soddisfazione dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'art.182 ter l.f., in quanto derogatoria di regole generali e come tale non suscettibile di interpretazione analogica o estensiva. Da qui il riconoscimento del carattere facoltativo della transazione fiscale intesa quale *“peculiare procedura tra contribuente e Fisco che può integrare il piano previsto dall'art.160 legge fallimentare”* ed ancora come *“procedura autonoma rispetto al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione dei debiti che si inserisce comunque nell'ambito di tali procedimenti”*.

¹³⁶ In tal senso, si veda la sentenza, Cass., n., 22931 del 2011, in *Il fisco*, n.44/2001, p.7202.

¹³⁷ Oltre alle sentenze gemelle della Cassazione, nn. 22931 e 22932 del 2011, *cit*, il riferimento è anche a Corte Cost., 25 luglio 2014, n.225, *cit*.

¹³⁸ Il riferimento è alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, n. 19/E del 6 maggio 2015 *“Transazione fiscale e composizione della crisi da sovra indebitamento-Evoluzione normativa e giurisprudenziale”*, reperibile in www.agenziaentrate.gov.it.

3-La conciliabilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità del credito tributario quale inevitabile premessa di compatibilità costituzionale dell'istituto.

Ogni ipotesi ricostruttiva in merito alla qualificazione giuridica della transazione fiscale, investe inevitabilmente la questione della compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria dal momento che l'art.182 *ter* l.f. delinea un istituto che consente all'Amministrazione finanziaria di concordare con il contribuente l'ammontare di taluni tributi e dei relativi accessori, definendone anche le modalità di pagamento e le relative garanzie.

Innanzitutto, alla luce della previsione di cui all'art. 1966 c.c., a rigore della quale l'indisponibilità dei diritti assurge a causa di nullità della transazione, e, premesso che il riferimento a tale disposizione prescinde da un'assimilazione della transazione fiscale alla transazione civilistica in ragione del carattere generale che è riscontrabile in questa norma che diviene, pertanto, applicabile anche al di fuori del ristretto ambito contrattuale, occorre interrogarsi sulla possibilità di qualificare o meno il credito tributario quale diritto indisponibile per sua natura o *ope legis* e se tale indisponibilità, lungi dal configurare una intangibilità assoluta della pretesa impositiva, si presti a subire delle deroghe, pur sempre nel rispetto delle fondamentali garanzie costituzionali che informano l'agire pubblico.

Volendo procedere ad una rapida ricognizione degli orientamenti che a tale riguardo sono stati prospettati in dottrina, è opportuno considerare che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è comunemente fatto risalire all'art. 13 , r.d. 30 dicembre 1923, n.3269 -che vietava al Ministero delle Finanze, ai funzionari da esso dipendenti ed a qualsiasi altra autorità pubblica di concedere “*alcuna diminuzione delle tasse e sovratasse stabilite da questa legge*” e di “*sospendere dalla riscossione senza divenire personalmente responsabili*”- ed all'art.49 del r.d. 23 maggio 1924, n.827 (Regolamento di contabilità dello Stato) ove è sancito che “*nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o*

tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione"; di tali norme, tuttavia, parte della dottrina¹³⁹ tende ad escluderne la portata generale rimarcando che l'indisponibilità del credito tributario, essendo priva di una copertura costituzionale, non assurge al rango di principio inderogabile dal momento, alla luce dell'evoluzione che ha interessato i rapporti tra Fisco e contribuente, le limitazioni al suddetto principio sono ormai innumerevoli, potendo il legislatore derogarvi, laddove lo ritenga opportuno, con una norma *ad hoc*. Secondo un diverso orientamento¹⁴⁰ l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria rinviene il suo fondamento in talune norme della Costituzione e, di conseguenza, tale principio non può essere derogato o contraddetto da norme di legge ordinaria. A prescindere dall'adesione all'una o all'altra tesi, resta fermo il fatto che il divieto di disporre del credito tributario è affermato dal legislatore ordinario e che vi sono comunque norme costituzionali che, sia pur indirettamente, tendono a confermare questo principio laddove concorrono a delineare i contenuti della potestà d'imposizione in

¹³⁹ In tal senso, si veda, S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust.trib.*, n. 2/2008, p.248, che non esclude la configurabilità nell'ordinamento tributario di spazi per accordi di tipo negoziale, eccezion fatta per il campo dell'accertamento tributario; F. BATTISTONI FERRARA, (voce) *Conciliazione giudiziale* (diritto tributario), in *Enc.dir.*, Agg., II, Milano, 1998; *ID.*, (voce) *Accertamento con adesione*, in *Enc.dir.*, Agg., II, Milano, 1998, il quale esplicitamente ammette la deroga al principio in oggetto ogniqualvolta il legislatore lo ritenga opportuno; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in A.a V.v., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. La Rosa, Milano, 2008, p.110 e ss.; A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, *ivi*, p.127 e ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano, 2011, p.301 e ss.; E. DE MITA, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e Tributi*, 13 dicembre 2009. In argomento, esclude categoricamente che l'indisponibilità del credito tributario sia un principio immanente al sistema tributario, R. LUPI, *Intaccata l'eredità del fisco inefficace*, in *Il Sole-24 Ore*, del 6 luglio 2004, ove afferma che l'indisponibilità è una "metafora giurica" che deve la sua fortuna alla sua ambiguità; l'Autore, inoltre, in *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2006, p.459 osserva che il problema non sta nel "chiedersi se il credito tributario sia indisponibile o indisponibile in assoluto, ma in nome di cosa se ne possa disporre".

¹⁴⁰ Il riferimento è alla tesi elaborata da G.FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in A.a V.v., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. La Rosa, *op.cit.*. L'Autore, muovendo dall'assunto che l'imposta è un'obbligazione di riparto dei carichi pubblici tra tutti i consociati, obbligazione inderogabile ed irrinunciabile da parte del legislatore e dell'ente impositore, individua negli art. 53 Cost. e nelle norme ad esso collegate – vale a dire gli artt. 2 e 3 Cost. – le disposizioni poste a presidio dell'intangibilità del credito tributario. In tal senso, anche M.MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in A.a. V.v., *Commento agli interventi di Riforma Tributaria*, Padova, 1999, il quale osserva che "tale principio affonda le sue radici non tanto nella tutela della riserva di legge, prevista dall'art.23 Cost., bensì in altri referenti costituzionali dell'attività amministrativa ed in particolare nel principio di imparzialità dell'attività amministrativa e nello stesso principio di uguaglianza di cui l'art. 97 Cost. è diretto riflesso".

funzione di garanzia per il contribuente. L'articolo 53 Cost. nel sancire il dovere di tutti i consociati a concorrere alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva sembrerebbe, infatti, predicare l'irrinunciabilità del credito tributario dal momento che una sua eventuale disposizione andrebbe inevitabilmente a scalfire il suddetto dovere costituzionale; la stessa norma, tuttavia, abbandonata la propria dimensione statica, deve tradursi nella possibilità di un prelievo effettivo commisurato alla reale forza economica del contribuente ed, allora, in questa prospettiva, potrebbe trovare una giustificazione plausibile la deroga al principio in esame, tant'è che il rispetto del principio di capacità contributiva, inteso quale criterio di riparto dei carichi pubblici connesso a differenti condizioni economico-finanziarie indicative della potenzialità economica di ciascun consociato, viene a configurare un limite ed al tempo stesso una guida che orienta l'Amministrazione finanziaria che sempre più spesso si avvale di moduli consensuali di attuazione del tributo in deroga al tradizionale schema unilaterale di azione¹⁴¹. Di fronte alla tendenza all'istituzionalizzazione della disponibilità dell'obbligazione tributaria che si registra nell'attuale sistema, la questione dell'esistenza o meno di un principio di intangibilità della pretesa impositiva si traduce in un falso problema perché ormai il legislatore fa largo uso di questi strumenti consensuali; piuttosto, l'indagine che oggi l'interprete è chiamato a svolgere attiene alla compatibilità costituzionale dei singoli istituti di volta in volta considerati in ragione dell'impatto che la relativa disciplina inevitabilmente ha su quell'insieme di valori costituzionali che regolano l'agire dell'Amministrazione finanziaria. D'altra parte questi stessi problemi di compatibilità costituzionale sono stati già ampiamente superati relativamente ad istituti come l'accertamento con adesione¹⁴² e la conciliazione giudiziale¹⁴³ che condividono con la

¹⁴¹ In tal senso, cfr., M.T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. Trib.*, 2008, p.659 e ss.

¹⁴² Considerevole è la letteratura su questo istituto, senza pretesa di esaustività, in argomento si veda, F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 22/1995; F. BATTISTONI FERRARA, *L'accertamento con adesione*, op.cit.; F. RANDAZZO, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv.dir.trib.*, I, 1998, p.1161; E. GRASSI, *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir.prat.trib.*, I/ 1998; E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, a cura di E. De Mita, Milano, 2000; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv.dir.trib.*, I, 2002, p. 425; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, op.cit.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, op. cit..

transazione fiscale la ricerca del consenso del contribuente e la finalità compositiva. In particolare, la riconducibilità di tali istituti nel novero dei moduli consensuali¹⁴⁴ di cui si avvale l'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'attività di accertamento tesa ad una ricostruzione quantitativa e qualitativa del presupposto d'imposta funzionale alla definizione del *quantum* dell'imposta dovuta, consente di giustificare il possibile *vulnus* all'art.53 Cost., conseguente alla determinazione di una misura di contribuzione inferiore rispetto a quella derivante dal rigoroso rispetto degli indici fissati normativamente, attraverso la valorizzazione del principio di capacità contributiva quale limite interno all'esercizio in forma consensuale dell'attività di accertamento che indirizza l'Amministrazione finanziaria verso soluzioni coerenti con il dettato costituzionale. La collaborazione delle parti, lo scambio di reciproche dichiarazioni ed il graduale avvicinamento delle diverse posizioni conduce, infatti, ad una definizione del *quantum* dovuto dal contraddittore il più conforme possibile alla sua effettiva capacità contributiva e, pertanto, il ricorso a tali strumenti, lungi dal configurare una minaccia all'equa ripartizione del carico tributario tra i consociati, viene ad essere, invece, un valido ausilio ad una migliore realizzazione dell'interesse fiscale. D'altro canto, il fatto che queste forme di definizione consensuale dell'attività di accertamento trovino applicazione in contesti normativamente predeterminati ed implichino l'osservanza di specifiche condizioni temporali e procedurali fa sì che la deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

¹⁴³ In argomento, *ex multis*, si veda, S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione*, in *Dir.prat.trib.*, I/1995; F. BATTISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, *op.cit.*; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in A.a. V.v., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p.911.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in A.a. V.v., *Commento agli interventi di Riforma Tributaria*, *op.cit.*; L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni in tema di conciliazione giudiziale ed estinzione del giudizio*, in *Riv.dir.trib.*, n.9/2000; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass.trib.*, n.6/2000, p.1803; G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale*, Milano, 2008; P. SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in A.a. V.v., *Azione amministrativa ed azione impositiva fra autorità e consenso*, Milano, 2010; Alla luce delle recenti modifiche intervenute sulla disciplina della conciliazione giudiziale e della mediazione per effetto del D.Lgs., 156/2015, ritengono che sussista ormai un'assoluta identità di presupposti e di ambito oggettivo di applicazione tra i due istituti, eccezion fatta per il solo limite di valore di cui all'art. 17 bis del decreto in parola, G. FRANSONI e R. SURACI, *L'esecuzione degli accordi che definiscono le liti da rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr.trib.*, n. 6/2016, p. 429.

¹⁴⁴ Cfr., in argomento, M.T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, *op.cit.*

operi in ambiti estremamente circoscritti. Autorevole dottrina¹⁴⁵ giunge addirittura ad affermare che gli istituti in parola non si pongono nemmeno in contrasto con il canone di indisponibilità, ancorchè non possa negarsi che detti strumenti abbiano ormai assunto finalità anche transattive o pseudo transattive¹⁴⁶ (nel caso in cui il contribuente accetti *in toto* il contenuto del provvedimento impositivo al fine di godere dell'abbattimento delle sanzioni). Effettivamente, non si può celare la profonda differenza che intercorre tra la transazione fiscale e gli istituti in questione dal momento che essi incidono su una pretesa impositiva che non è ancora definita nell'*an* e nel *quantum* (perché l'accertamento con adesione si colloca in una fase che precede l'impugnazione dell'avviso di accertamento, mentre la conciliazione ha luogo nel corso del giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale o regionale), vengono generalmente impiegati in casi in cui sono le questioni di fatto e non di diritto ad essere contestate ovvero in cui si è fatto ricorso strumenti accertativi che si fondano su coefficienti presuntivi o valori forfetizzati che non consentono di ricostruire con precisione il presupposto d'imposta ed implicano l'applicazione di sanzioni, interessi e formule di pagamento che sono predeterminate dal legislatore¹⁴⁷. Nel caso della transazione fiscale, ci si imbatte, invece, in una fattispecie essenzialmente abdicativa¹⁴⁸ che si sostanzia in una rinuncia parziale al proprio credito da parte dell'Amministrazione finanziaria in virtù di un accordo che prevede la falcidia o la dilazione del pagamento di tributi, anche già iscritti a ruolo, e di sanzioni in una misura che non è preventivamente definita dal legislatore, con tempistiche e modalità liberamente concordate con il contribuente. Conseguentemente,

¹⁴⁵ In tal senso, cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008. L'Autore, tra l'altro, in merito alla natura giuridica dell'accertamento con adesione, osserva che si tratta di un atto unilaterale d'accertamento cui si aggiunge, rimanendo però distinta da essa, l'adesione del contribuente.

¹⁴⁶ Cfr. sul punto, L. TOSI, *La transazione fiscale, op.cit.* Con riferimento alla conciliazione giudiziale, ritiene che, alla luce del quadro normativo e sistematico di riferimento, l'istituto configuri una forma di "*transazione speciale*" non solo in ragione del necessario presupposto dell'intervento del giudice ma soprattutto avendo riguardo all'oggetto pubblicistico del settore tributario, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p.479.

¹⁴⁷ A tale riguardo si veda, L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, op.cit.*, p. 26.

¹⁴⁸ In tal senso, si veda G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, p.559 e ss.

diviene allora inevitabile chiedersi a quali condizioni l'Amministrazione finanziaria può disporre dell'obbligazione tributaria nel rispetto di quanto previsto dagli artt. 53, 23 e 97 della Costituzione.

Le considerazioni sulla tenuta costituzionale della disciplina dettata dall'art. 182 *ter* l.f. implicano innanzitutto un preciso inquadramento della *ratio* dell'istituto che è da rinvenirsi nella volontà dell'ordinamento di preferire, in taluni casi ed alla ricorrenza di particolari condizioni, la controllata parziale subordinazione dell'interesse fiscale di fronte ad altri valori costituzionalmente tutelati¹⁴⁹, quali la salvaguardia, ai sensi dell'art. 35 Cost., delle parti più deboli nei rapporti con l'azienda che verrebbero gravemente penalizzate dalla cessazione dell'attività imprenditoriale e l'esigenza di garantire l'efficienza ed il buon andamento della P.A.. La disciplina delle procedure concorsuali viene ad essere il mezzo attraverso il quale, anche mediante l'accordo transattivo intervenuto tra Fisco ed imprenditore, si mira ad evitare il fallimento del contribuente, consentendogli di tornare *in bonis*. Pertanto, ribadita ai sensi dell'art. 53 Cost. la indisponibilità *tout court* del credito tributario, occorre valutare le ragioni di rilievo costituzionale alla cui ricorrenza la legge consente all'Amministrazione finanziaria di rinunciare parzialmente al proprio credito. Dal momento che la transazione fiscale può essere perfezionata solo nell'ambito del concordato preventivo o delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti, situazioni che presuppongono entrambe uno stato di crisi dell'imprenditore, la difficoltà economico finanziaria del contribuente diviene giocoforza motivo eccezionale in virtù del quale è possibile acconsentire ad una riduzione dell'entità della pretesa tributaria così da garantire un prelievo che, sebbene ridotto, sia certo ed effettivo, piuttosto che rischiare, in caso di successivo fallimento dell'imprenditore, di restare con un pugno di mosche in mano, incassando somme di gran

¹⁴⁹ Cfr. sul punto, E. DE MITA, *Transazione con il fisco per tutte le crisi*, in *Il Sole 24 Ore* del 28-06-2009; M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, p. 4; In termini molto simili, si vedano anche, E. STASI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*; C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2009, p. 6438 secondo il quale, "L'istituto della transazione fiscale ha sullo sfondo la presa d'atto circa l'inutilità dell'ostinazione al pagamento integrale del tributo nei casi in cui l'incapienza del patrimonio del debitore renderebbe inefficace o solo parzialmente efficace la riscossione. Di fronte allo stato di crisi dell'imprenditore moroso, il carattere autoritativo che connota fortemente il sistema fiscale della riscossione cede il passo al consenso come forma alternativa di attuazione del tributo".

lunga inferiori o, addirittura, non incassando nulla. D'altronde, già in passato, con riferimento alle disposizioni condonistiche, che davano luogo ad analoghe situazioni caratterizzate dalla parziale rinuncia al credito fiscale, la giurisprudenza della Corte Costituzionale¹⁵⁰ si è pronunciata in senso favorevole affermandone la legittimità costituzionale in ragione dell'eccezionalità delle situazioni in cui tali norme trovavano applicazione e dell'esigenza di rendere effettivo il dovere contributivo sancito dall'art. 53 Cost.

La rinunziabilità del credito tributario presuppone, dunque, l'eccezionalità di una situazione alla cui ricorrenza l'Amministrazione finanziaria, in funzione di una applicazione realistica del principio di capacità contributiva, è legittimata a rivedere la propria pretesa in forza di una valutazione ponderata degli interessi coinvolti. Nella transazione fiscale, lo stato di crisi dell'imprenditore rappresenta quella situazione eccezionale in forza della quale gli Uffici sono chiamati a bilanciare l'esigenza di attuazione di un prelievo determinato conformemente alle norme tributarie sostanziali con quelle di efficienza del proprio operato e di tutela del complesso aziendale, inteso come nucleo nel quale coesistono interessi sociali ed economici di varia natura. All'esito di questa valutazione, condotta in applicazione del criterio di proporzionalità¹⁵¹, alla luce dell'incapacità dell'imprenditore di far fronte regolarmente ai

¹⁵⁰ Il riferimento è a *Corte Costituzionale*, sent. n. 119 del 1980 e sent. n. 33 del 1981; ord. n. 548 del 1987, ord. n. 361 del 1992, ord. n. 550 del 2000, ord. n. 109 del 2009, consultabili in www.giurcost.org.

¹⁵¹ Il principio di proporzionalità affonda le sue origini nell'ordinamento tedesco ove fu elaborato, dapprima con riferimento all'attività di polizia, ed, in seguito, con riferimento alle limitazioni delle libertà civili. Da queste elaborazioni ha poi tratto spunto la giurisprudenza comunitaria che nel tempo lo ha valorizzato al punto da ricomprenderlo tra i principi generali del diritto comunitario, tant'è che è stato inserito all'interno del Trattato di Maastricht del 1992 (con riferimento all'attività delle Istituzioni europee), in seguito, il Trattato di Amsterdam del 1997 lo ha contemplato in un apposito protocollo accanto al principio di sussidiarietà, ed, infine, il Trattato dell'Unione Europea lo ha considerato quale criterio guida per l'azione delle Istituzioni, limitatamente al requisito della necessità. Nel nostro ordinamento il suo definitivo riconoscimento si è avuto per effetto della codificazione dei principi generali dell'azione amministrativa, in virtù dell'esplicito richiamo ai principi comunitari operato dal novellato art. 1, comma 1, della L. n. 241/1990. In tale contesto, predicando la congruità del mezzo impiegato rispetto al fine perseguito, sulla base del presupposto che non sussista un diverso mezzo che comporti un minor sacrificio, diviene criterio regolatore della discrezionalità amministrativa, che orienta l'Autorità nella delicata operazione di ponderazione dei contrapposti interessi, inducendola alla soluzione ottimale che implichi il minor sacrificio possibile dei contrastanti interessi, ugualmente meritevoli di tutela. In argomento, senza alcuna pretesa di esaustività, si veda: P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 77; A. M. SANDULLI, *La proporzionalità e la giurisprudenza dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 779; P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto*

propri debiti, anche di natura tributaria, l'interesse fiscale, che normalmente indurrebbe l'Amministrazione finanziaria ad esigere l'integrale pagamento del debito, cederà il passo al principio di buon andamento e di efficienza della P.A., oltre che all'obiettivo di rimettere in sesto la compagine aziendale, favorendo l'accettazione di una proposta che le consentirà di recuperare importi inferiori ma di sicura e rapida riscossione. Alla luce di queste osservazioni, autorevole dottrina¹⁵² ha superato i sospetti di illegittimità costituzionale della transazione fiscale connessi all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria sviluppando la teoria della “*disponibilità controllata*”, vale a dire, la legittimazione per legge dell'Amministrazione finanziaria a trattare l'entità dell'obbligazione tributaria in virtù della quale, nell'ottica di una corretta applicazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., è abilitata a compiere una valutazione preordinata all'acquisizione di una parte del credito tributario in luogo del pagamento integrale, stante l'impossibilità del contribuente di onorare l'intero debito. Pur volendo avallare la tesi della disponibilità controllata, da un'attenta lettura del dettato legislativo, non si può far a meno di rilevare la genericità della formulazione dell'art. 182 *ter* l.f. laddove alcun limite viene posto alla discrezionalità degli Uffici nella valutazione della proposta transattiva, diversamente da quanto accadeva per la transazione esattoriale ex art. 3, comma 3 del D.L. n. 138/2002 ove si consentiva all'Amministrazione finanziaria, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di transigere i tributi iscritti a ruolo ed il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato in caso di “*accertata maggiore economicità e proficuità*

tributario, in “Per una Costituzione europea”, Padova, 2008, p. 237; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consensus, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, in A. BODRITO-A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, (a cura di), *Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p. 278 e ss; G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità Ue nell'individuazione di criteri presuntivi “ragionevoli”*, in *Riv. trim. di dir. trib.*, n. 2/2013, p. 373; ID, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015, e ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti; A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2013, p. 572; A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in (a cura di) A. DI PIETRO-T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p; L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, *op.cit.* p.117 e ss.

¹⁵² In tal senso, cfr., M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, *op.cit.*, p. 9; L'Autore giustifica la compatibilità costituzionale della deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria dettata dalla disciplina dettata dall'art. 182 *ter* l.f. sviluppando l'idea della disponibilità controllata, intesa come “una gestione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'obbligazione erariale che, da un lato, la consideri modificabile solo in casi estremi, ma, dall'altro, in tali circostanze, contempli la rivedibilità dei debiti fiscali in un'attenta operazione di bilanciamento degli interessi coinvolti”.

rispetto all'attività di riscossione coattiva" quando, nel corso della procedura esecutiva, fosse emersa l'insolvenza del debitore o questi fosse stato assoggettato a procedure concorsuali. La compatibilità costituzionale dell'istituto dovrebbe, dunque, passare anche per una rimodulazione della discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e pertanto, nell'attesa di un intervento normativo in tal senso, in dottrina¹⁵³ si propone un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione che vincoli la valutazione della proposta transattiva, da parte degli Uffici a ciò deputati, all'accertamento della maggiore economicità e convenienza della stessa rispetto all'attività di riscossione coattiva.

Le note si fanno dolenti, divenendo la conciliabilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria davvero difficile da sostenere, allorquando si vadano a considerare gli aspetti procedurali che attengono alla disciplina dell'istituto alla luce, soprattutto, dei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in tema di facoltatività della transazione fiscale. Come anticipato nel precedente paragrafo, sebbene si inserisca nell'ambito della procedura di concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione dei debiti, la transazione fiscale è un procedimento autonomo¹⁵⁴, nel senso che la mancata adesione alla proposta transattiva non assurge a fattore condizionante dell'approvazione del concordato preventivo, non essendo configurabile un diritto potestativo di veto da parte dell'Erario¹⁵⁵, il quale, al pari di tutti gli altri creditori, soggiace alla regola del *cram down* che consente l'omologazione dell'accordo contro la volontà della minoranza dissenziente all'esito della verifica della convenienza economica rispetto alle soluzioni alternative applicabili. In una simile evenienza la falcidia del credito tributario si verificherebbe a prescindere dalla volontà, o meglio, contro la volontà dell'Amministrazione finanziaria, ossia,

¹⁵³ In argomento si veda, G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, op.cit., p.567; In termini simili, cfr., L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, op.cit., p. 33, il quale ritiene comunque desumibile dal sistema, in particolare dagli artt. 53 e 97 Cost., che nell'ambito della transazione fiscale gli Uffici valutino la proposta del contribuente ponderando l'efficacia e l'economicità della procedura di riscossione coattiva rispetto ai risultati conseguibili accettando la proposta di transazione.

¹⁵⁴ La Corte di Cassazione nelle più volte citate sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011 ha definito la transazione fiscale come un "*sub procedimento*" rispetto "*all'ordinario procedimento concordatario*".

¹⁵⁵ In tal senso, tra le molteplici pronunce, si veda, Trib. di Venezia, *decr.* n. 1086 del 27 febbraio 2007, *cit.*

di quell'unico soggetto deputato per legge a valutare l'opportunità o meno della riduzione del debito fiscale¹⁵⁶. In questa prospettiva, la valorizzazione del carattere endoconcorsuale dell'istituto *de quo* viene a giocare un ruolo fondamentale nel giustificare la possibile decurtazione dei crediti vantati dal Fisco, la quale, si verrebbe a configurare quale inevitabile conseguenza dell'inserimento della transazione fiscale nell'ambito della procedura concorsuale e, dunque, come effetto della stretta osservanza della relativa disciplina¹⁵⁷. Pertanto, posto il carattere endoconcorsuale della transazione fiscale, occorre aver riguardo di quelle regole generali che, nel concordato preventivo consentono il pagamento decurtato dei crediti privilegiati. Il riferimento è all'art. 160 l.f. ove si prevede la possibilità di un pagamento non integrale dei creditori privilegiati a condizione che la proposta *“ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d)”*, fermo restando che tale falcidia, come, tra l'altro imposto anche dall'art.182 *ter* l.f., non abbia l'effetto di *“alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*. Sulla base di quanto prescritto dalla disposizione *de qua*, questo criterio che consente la parziale soddisfazione dei crediti privilegiati, anche di natura tributaria, solo quando se ne accerti la maggiore convenienza rispetto alle alternative praticabili, deve essere valorizzato per guidare tutti i creditori nella decisione di accoglimento del piano concordatario e per orientare il sindacato

¹⁵⁶ In tale prospettiva, si è osservato che la transazione fiscale tende a trasformare la falcidia subita dal credito tributario da evenienza subita passivamente dal fisco a evenienza concordata con quest'ultimo, fermo restando che il mancato accordo non è in grado di impedire l'integrale soggezione del fisco stesso al concordato preventivo. In tal senso, cfr., M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, op. cit., p. 76.

¹⁵⁷ In tal senso si veda, M.T. MOSCATELLI, *Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass.trib.*, n. 5/2008, p. 1319, a parere della quale, nel caso della transazione fiscale, il pagamento falcidiato del credito tributario è conseguenza del necessario compromesso tra fiscalità e principi concorsuali, analogamente a quanto accade in altri istituti fallimentari. L'Autrice osserva, infatti, che *“nulla si obietta al fatto che il pagamento parziale dei crediti tributari sia conseguenza del fallimento dell'imprenditore, anche se conclusosi con il concordato fallimentare”* come nulla si obiettava quando *“prima della riforma del concordato preventivo, ha previsto il pagamento integrale di tutti i creditori privilegiati, mentre i crediti tributari chirografari, al pari degli altri crediti chirografari, potevano essere oggetto di pagamento parziale, così da rendere evidente che la natura tributaria di per sé non costituisce “scudo” a fronte di necessarie falcidie”*.

del giudice in sede di omologazione, con particolare riguardo proprio ai casi in cui non ricorre il consenso di tutti i creditori. Tuttavia, se relativamente alla transazione fiscale inserita nell'ambito del concordato preventivo, è possibile ancorare la giustificazione della parziale soddisfazione dei crediti tributari all'osservanza delle disposizioni generali che disciplinano questa procedura (in particolare, l'art.160 l.f.), è davvero arduo conciliare l'irrinunciabilità del credito tributario quando l'accordo transattivo si innesta negli accordi di ristrutturazione dei debiti. In tale contesto la mancanza di restrizioni all'autonomia della parti rinvenibili dall'art. 182 *bis* l.f., induce a desumere che le uniche limitazioni che Fisco e contribuente incontrano nella negoziazione del credito tributario siano solo ed esclusivamente quelle emergenti dalla formulazione dell'art.182 *ter* l.f., il ch , considerato anche che il controllo giudiziale   meramente successivo al perfezionamento dell'accordo, pone seri dubbi in merito ad una sua conformit  rispetto al complesso di valori costituzionali che informano il sistema tributario.

A questo punto diviene fondamentale vagliare la tenuta costituzionale della transazione fiscale anche rispetto al principio di legalit  sancito dall'articolo 23 Cost. In ossequio al suddetto principio, la pretesa impositiva deve trovare la sua base nella legge alla quale   riservata l'indicazione di quei criteri deputati a delimitare la discrezionalit  dell'Amministrazione finanziaria nella determinazione della prestazione patrimoniale; secondo la Corte Costituzionale l'art. 23 Cost. pu  ritenersi rispettato anche *in presenza di un procedimento ben articolato che consente un adeguato controllo, nel loro susseguirsi, della varie fasi procedurali per verificare la ragionevolezza delle determinazioni adottate*, che sia tale da evitare che discrezionalit  si trasformi in arbitrio¹⁵⁸. Sebbene, come precedentemente riscontrato, la legge di riferimento non definisca in modo puntuale i criteri ai quali devono attenersi gli Uffici nella valutazione della proposta transattiva formulata dal contribuente, in dottrina¹⁵⁹ si ritiene che l'articolazione procedimentale prevista dall'art. 182 *ter* l.f., stando

¹⁵⁸ In tal senso paradigmatica   la sentenza della Corte Costituzionale n. 507 del 1988, consultabile in www.giurcost.org.

¹⁵⁹ In argomento si veda, E. DE MITA, L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia, in *Il Sole 24 Ore*, cit.; M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, op.cit., pag.11; Analogamente si   pronunciata l'Agenzia delle Entrate nella pi  volte citata circolare n. 19/E del 6 maggio 2015, ove, vien pi  volte ribadita la natura *procedimentale* della transazione fiscale e, richiamando le considerazioni

all'interpretazione elaborata dalla Consulta, sia comunque idonea a soddisfare i requisiti minimi imposti dal precetto costituzionale. La stretta osservanza del procedimento configurato dall'art.182 *ter* l.f. diviene allora il presupposto necessario affinché sia garantita la conformità dell'istituto al principio di legalità sancito dall'art. 23 della Costituzione.

In conclusione la legittimità costituzionale della transazione fiscale, alla luce della eccezionale deroga¹⁶⁰ che la relativa disciplina comporta al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, è fortemente condizionata dal rigoroso rispetto del procedimento delineato dal legislatore con la speciale disposizione di cui all'art. 182 *ter* l.f. ed, in funzione di una corretta applicazione del principio di capacità contributiva, dall'indispensabile bilanciamento degli interessi di rilievo costituzionale coinvolti nella procedura in sede di valutazione della proposta transattiva, bilanciamento che non può prescindere, nonostante il silenzio del legislatore sul punto, da un apprezzamento della maggiore convenienza ed opportunità della decurtazione del credito rispetto agli incerti esiti di un'attività di riscossione coattiva.

precedentemente espone al punto 4 della circolare n. 40/E del 2008, viene confermata *“la speciale natura delle disposizioni in tema di transazione fiscale, che costituisce eccezionale deroga disposta dal legislatore al principio di indisponibilità della pretesa tributaria”*, avallando in tal modo la necessità di una rigorosa osservanza del procedimento previsto dall'art. 182 *ter* l.f.

¹⁶⁰ Diversamente da quanto tradizionalmente affermato in merito al rapporto tra transazione fiscale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, secondo autorevole dottrina, nella disciplina dell'istituto in esame si può ravvisare l'attuazione legislativa del principio generale (di fonte nazionale e sovranazionale) della *“indisponibilità rovesciata”* che sarebbe una specie e non già un'accezione del principio di indisponibilità del credito tributario. In tal senso, cfr., M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio dell'indisponibilità rovesciata*, *op.cit.*, Secondo l'Autore, il principio della indisponibilità rovesciata dovrebbe essere applicato, laddove non espressamente escluso, in quei casi di riscossione controvertibile all'infinito (come quello che ricorre nello stato di crisi dell'imprenditore). Detto principio, non attenendo alla titolarità della funzione, non implicherebbe alcuna rinuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria alla titolarità della funzione di riscossione perché disciplina l'esercizio della suddetta funzione affinché essa *“tutt'altro che rinunciataria, realizzi al meglio l'economicità e l'efficienza (ex ante l'efficacia) applicando l'unico criterio possibile e utile per tutti: “il male minore” di entrambe le parti (la proportionality)”*. L'indisponibilità rovesciata imporrebbe quindi un potere-dovere di negoziabilità piena del credito tributario, un obbligo di carattere generale che implica la ricerca consensuale della soluzione più efficiente e che condiziona l'esercizio della funzione di riscossione anche laddove non sia espressamente previsto. Ciò in quanto, *“sussistendo il presupposto dello stato di crisi o dello stato di insolvenza o della obiettiva difficoltà di pagamento, la validità degli atti posti in essere in ossequio del principio di indisponibilità rovesciata e la liceità dell'esercizio del rapporto potere/dovere conforme a tale principio dipenderebbe dalla corrispondenza degli atti e dei comportamenti al canone della “efficienza consensuale”, incentrata sul criterio del male minore, e rimarrebbero condizionate, altresì, dalla corrispondenza dei medesimi atti e comportamenti ai canoni di correttezza, buona fede, trasparenza motivazionale e limitata sensibilità alla sopravvenienza, ossia ai canoni tipici degli accordi amministrativi tributari”*.

Capitolo III

Gli effetti della transazione fiscale: quali vantaggi per l'imprenditore in crisi?

1- Il consolidamento del debito fiscale. 2- La cessazione della materia del contendere. 3-La tutela del contribuente in caso di diniego alla proposta di transazione.

1- Il consolidamento del debito fiscale.

Come già ampiamente considerato nei precedenti capitoli, nella circolare n. 19/E del 6 maggio 2015 l'Agenzia delle Entrate ha finalmente preso atto della facoltatività della transazione fiscale, superando la posizione precedentemente manifestata nel documento di prassi n. 40/E del 2008 ove affermava che la falcidia o la dilazione del credito tributario fossero ammissibili solo ed esclusivamente attraverso la presentazione della domanda transattiva di cui all'art. 182 ter l.f. all'interno della proposta di concordato. Tale orientamento traeva origine dal fatto che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria inibiva una parziale soddisfazione del credito tributario al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182 *ter*, in ragione del carattere derogatorio di regole generali che tale disposizione assumeva e, come tale, non suscettibile di interpretazione analogica o estensiva. Questa posizione è stata sin da subito contestata dalla giurisprudenza di merito fino ad essere definitivamente sconfessata dalla Corte di Cassazione con le più volte citate sentenze gemelle del 2011, ove i giudici di legittimità hanno affermato a chiare lettere la non obbligatorietà della transazione fiscale al fine di ottenere la decurtazione o la dilazione dei debiti fiscali, ribadendo l'inidoneità del voto contrario dell'Amministrazione finanziaria non può precludere l'omologazione del concordato laddove fosse stata comunque raggiunta la prescritta maggioranza. Ciò in quanto, diversamente opinando, si finirebbe *“per ammettere una sostanziale attribuzione del diritto di*

veto al Fisco” che renderebbe ancora più gravoso l’accesso al concordato in quanto per fruire della transazione dei propri debiti fiscali il contribuente sarebbe costretto ad accettare *in toto* le pretese dell’Amministrazione finanziaria.

Al rilievo secondo il quale l’adesione alla tesi della facoltatività darebbe luogo ad una duplicazione normativa ed alla superfluità dell’art. 182 *ter*¹⁶¹, si obietta che questa norma in realtà offre al contribuente dei vantaggi diversi rispetto alla falcidia *ex* art. 160 l.f.¹⁶². La scelta di avvalersi della transazione fiscale per ottenere la falcidia o la dilazione del credito tributario non è scevra di conseguenze sul piano sostanziale poiché gli effetti che conseguono all’omologazione del concordato sono diversi a seconda che contenga o meno una transazione fiscale: nel primo caso, infatti, a norma dei commi 2 e 5 dell’art. 182 *ter*, si verificano il consolidamento del debito tributario e la cessazione delle controversie fiscali pendenti relative ai tributi cui l’accordo si riferisce; nel secondo caso, questi stessi effetti non si verificano né per gli altri creditori, né nei confronti del Fisco. In particolare, il consolidamento del debito fiscale è una peculiarità che distingue l’Erario rispetto a tutti gli altri creditori nell’ambito del concordato preventivo o dell’accordo di ristrutturazione dei debiti poiché per tutti i crediti diversi da quelli tributari non è previsto un procedimento analogo di verifica e quantificazione, tant’è che, in relazione al concordato preventivo, l’art. 176 l.f. prevede che i crediti contestati possono essere ammessi provvisoriamente ai fini del voto e del calcolo delle

¹⁶¹ In tal senso, si veda, E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.Fall.*, n. 6/2008, parte I, pag. 868 e ss..*Contra*, si veda, A. LA MALFA, *Rapporti tra transazione fiscale e concordato preventivo*, in *Corr.trib.*, n.9/2009, p. 707, secondo il quale il problema nasce dal fatto che due distinte norme, diverse per ambito ed effetti, regolano la stessa fattispecie sostanziale: da una parte, l’art. 160, comma 2, consente alla proposta di prevedere che “*i creditori muniti di privilegio...non vengano soddisfatti integralmente, purchè il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione*” e, dall’altra parte, l’art. 182 *ter*, comma primo, sancisce anch’esso che nell’ambito del piano concordatario può essere previsto il pagamento non integrale dei crediti delle agenzie fiscali e dei contributi previdenziali. Pertanto, la regola della falcidiabilità dei crediti è identica in entrambe le norme ma sta di fatto che l’art. 182 *ter* non deroga all’art. 160 “*ma lo integra e lo completa in relazione ad alcune specifiche categorie di credito, per le quali aggiunge una speciale disciplina procedimentale e formale*”.

¹⁶² In tal senso, *ex multis*, si veda, V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, in *Il dir.fall. e delle soc.comm.*, n.2/2012, p.10144; M. BASILAVECCHIA, *L’azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita, op.cit.* In giurisprudenza il riferimento è a C. Cass., sent. nn. 22931 e 22932 del 2011, *cit.* Alla medesima conclusione perviene anche l’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015.

maggioranze, senza che ciò vada ad influire sui giudizi volti ad accertare l'esistenza dei crediti stessi promossi con le ordinarie azioni di cognizione.

Come evidenziato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze del 2011, l'espressione "*consolidamento del debito tributario*" è stata utilizzata in modo atecnico dal legislatore dal momento che ad essa non è attribuibile un significato univoco, tant'è che nell'ordinamento tributario il termine *consolidamento* ricorre con riferimento ad una modalità opzionale di calcolo della tassazione dei redditi di un gruppo d'impresae ai sensi degli artt. 117 e ss. del T.U.I.R.. D'altra parte, in ambito civilistico, detto termine viene adoperato con riferimento all'istituto del bilancio consolidato dei gruppi societari, oppure in relazione alla riunione in capo al medesimo soggetto del diritto di usufrutto con la nuda proprietà, o ancora, nel settore bancario, alludendo alla rinegoziazione convenzionale dei debiti bancari. Nel contesto della transazione fiscale la suddetta espressione¹⁶³ deve allora essere intesa, come suggerito dagli Ermellini, quale "*quadro d'insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso di debiti, certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati*".

Alla definizione di questo quadro complessivo delle posizioni debitorie nei confronti del Fisco, concorrono il Concessionario alla riscossione, che nel termine ordinatorio di trenta giorni dal ricevimento della documentazione prescritta deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso sulla base dei ruoli ad esso già trasmessi dall'Ufficio e per i quali è già iniziato il procedimento di riscossione, e l'Ufficio che, nello stesso termine, deve svolgere un'attività ancora più complessa in quanto, oltre a redigere una certificazione in ordine all'ammontare del debito risultante dagli accertamenti, anche non definitivi, già emessi, per la parte non iscritta a ruolo e per quella già iscritta in ruoli non ancora consegnati al concessionario per la riscossione, deve altresì compiere quegli adempimenti connessi all'attività di controllo (liquidazione dei

¹⁶³ Tale accezione del significato dell'espressione "*consolidamento del debito tributario*" è stata adottata anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015.

tributi risultanti dalle dichiarazioni e notifica delle relative comunicazioni di irregolarità; notifica di avvisi di accertamento). Tutte queste attività rappresentano un obbligo per l'Amministrazione finanziaria che è tenuta ad espletare tutti questi adempimenti anche nel caso in cui, sulla base di una valutazione preliminare della proposta, ritenga di non esprimere un voto favorevole, dal momento che, dalla formulazione letterale dell'art.182 *ter*, non emerge una discrezionalità in tal senso in capo agli Uffici¹⁶⁴. L'inottemperanza di tale obbligo, vale a dire il mancato rilascio della certificazione entro il termine di 30 giorni, dovrebbe comportare che la determinazione del *quantum* dovuto a titolo di imposta, sanzioni ed interessi finisca per corrispondere a quello elaborato dal debitore nella proposta di transazione fiscale ed inserito nell'elenco di cui all'art. 171 l.f., essendo, così, preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di far valere tardivamente un credito fiscale di maggiore importo rispetto a quello emergente dalla proposta. Tale conclusione viene avallata, oltre che dalla stessa formulazione letterale del secondo comma dell'art. 182 *ter*, che attraverso l'espressione "consolidamento del debito fiscale" ha inteso includere nel "quadro d'insieme" del debito tributario i soli importi certificati, anche dal principio di obbligatorietà del concordato omologato di cui all'art. 184 l.f., in forza del quale, tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161, ivi incluso il Fisco, non potranno pretendere importi maggiori rispetto a quelli definiti nell'ambito della procedura concorsuale *de qua*. Ne deriva che è interesse dell'Amministrazione finanziaria espletare tutti quegli adempimenti funzionali al rilascio della certificazione, rinvenendosi la "sanzione" per il mancato esperimento di tale attività nel consolidamento del debito d'imposta in misura corrispondente a quella quantificata nella proposta transattiva del contribuente¹⁶⁵. Come evidenziato da Autorevole

¹⁶⁴ In argomento, si veda, V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*, il quale, tra l'altro, sostiene che la violazione di tale obbligo pur non essendo direttamente sanzionata, potrebbe comunque dar luogo ad una responsabilità dell'Amministrazione finanziaria qualora fosse fornita la prova che proprio l'incertezza sull'ammontare della pretesa fiscale e quindi del fabbisogno concordatario abbia comportato l'insuccesso della proposta. In tal senso, anche, M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento ed altre procedure concorsuali*, *op.cit.* ; *Contra*, L. DEL FEDERICO, *Commento sub art.182 ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, *op.cit.*.

¹⁶⁵ In tal senso, cfr., A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali*, in (a cura di)A. CAIAFA, *Le procedure concorsuali*, Padova, 2011, p. 1446 e ss.

dottrina¹⁶⁶, questo appesantimento procedurale determinato dall'esperimento della transazione fiscale viene compensato da un duplice vantaggio: l'Amministrazione finanziaria può valutare la pretesa creditoria nel suo complesso, considerando pretese emerse e non ancora iscritte a ruolo e liquidando dichiarazioni recenti, così da poter anche ampliare la base imponibile sulla quale operare la propria ricognizione ed addivenire ad una più ponderata espressione del voto favorevole; d'altra parte, vengono poste le condizioni per una maggioranza di voti favorevoli poiché tutti gli altri creditori possono avere maggiore contezza dell'entità delle pretese fiscali che gravano sul patrimonio del debitore e che possono condizionare il soddisfacimento dei propri crediti, il che rappresenta un notevole beneficio per lo stesso debitore¹⁶⁷.

A questo punto, limitare il significato del consolidamento alla predisposizione del quadro complessivo delle pretese del Fisco sarebbe davvero riduttivo anche perché a tal fine sarebbe sufficiente il controllo del Commissario giudiziale; in realtà la certezza sull'ammontare del debito tributario dipende, non solo dalla mera quantificazione delle pretese creditorie del Fisco, ma soprattutto dalla cristallizzazione della pretesa tributaria, nel senso di una immodificabilità di tale assetto, neppure in relazione a quei periodi d'imposta per i quali gli ordinari termini di accertamento non sono ancora scaduti.

Uno degli aspetti più controversi della disciplina della transazione fiscale attiene proprio all'individuazione della portata del consolidamento del debito fiscale. In particolare, ci si interroga se questo effetto implichi o meno il divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di esercitare gli ordinari poteri di accertamento in ordine ai tributi oggetto di accordo transattivo e relativamente agli anni interessati dallo stesso. Sul punto la dottrina è divisa tra chi nega l'esistenza di tale effetto "tombale", ritenendo preclusa la sola l'attività liquidatoria¹⁶⁸, e chi,

¹⁶⁶ Si veda, a tale riguardo, M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, op.cit., p. 77.

¹⁶⁷ In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate al punto 2.4 della più volte menzionata Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015.

¹⁶⁸ In tal senso, *ex multis*, cfr. F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv.dir.trib.*, n.10/2008, il quale osserva che l'effetto del consolidamento va riferito alla sola attività di liquidazione *ex art. 36 bis* del D.P.R. n. 600/73 e *art. 54 bis* D.P.R., n. 633/1972, in ragione del ristretto lasso di tempo concesso agli Uffici per comunicare l'adesione o meno alla proposta. Pertanto, la transazione fiscale non porrebbe limiti all'esercizio di ulteriori attività istruttorie anche con riferimento a presupposti verificatisi prima

invece, ritiene che ricorra anche la preclusione dell'attività di accertamento¹⁶⁹. L'argomento addotto a sostegno del primo orientamento si fonda su una interpretazione letterale dell'art. 182 *ter*, che sarebbe indicativa della volontà del legislatore di limitare gli effetti del consolidamento ai soli controlli automatici di cui agli artt. 36 *ter* del d.P.R., n. 600/1973 e 54 *bis* del d.P.R., n. 633/1972. Di conseguenza, la documentazione presentata dal richiedente e la successiva certificazione del debito operata dagli Uffici sarebbero solo funzionali a pervenire ad una esatta quantificazione del debito fiscale. La diversa tesi dell'inibizione degli ordinari poteri accertativi viene contestata adducendo la mancanza di un'esplicita previsione in tal senso, l'oggettiva impossibilità per gli Uffici di valutare eventi verificatisi nello stesso anno in cui la transazione fiscale è proposta, oltre che nell'anno precedente (laddove la relativa dichiarazione non sia stata ancora presentata) e l'estrema brevità del lasso di tempo (appena 30 giorni) concesso all'Amministrazione finanziaria per l'esperimento dei controlli. Inoltre, considerato che l'indiscriminato congelamento dei poteri di controllo dell'Ufficio finirebbe per assimilare la transazione fiscale ad un condono tombale, si propone, quindi, di riconoscere la persistenza dei poteri di accertamento e di verifica in capo all'Amministrazione finanziaria, anche in seguito all'omologazione del concordato qualora dovessero emergere elementi nuovi ed ulteriori rispetto a quelli conosciuti al momento della presentazione della proposta di

del decreto di apertura della procedura concordataria, fermo restando che, in tale evenienza, ai sensi dell'art. 184 l.f., l'Amministrazione rimarrebbe comunque soggetta al concordato. In termini simili, si veda anche, L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in FIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009; S. LA ROSA, *Accordi e riscossione nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv.dir.trib.*, n.4/2008, *cit*; L. MAGNANI, *La transazione fiscale, in Il diritto fallimentare riformato*, *cit*; G. VERNA, *La transazione fiscale quale sub procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Fall.*, n. 6/2010, *cit*; G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011.

¹⁶⁹ Tra i sostenitori di questa tesi, *ex multis*, si vedano, L. TOSI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*; E. STASI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2/2008; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento ed altre procedure concorsuali*, *op.cit.*; A. FAUCEGLIA, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Dir.fall.*, n.6/2009 II, pag. 496; M. ZANNI- G. REBECCA, *La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto*, in *Il fisco*, n. 39/2010, p.6299; E. TERZANI, *La transazione fiscale: effetti tipici dell'istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, in *Il fisco*, n. 16/2001, p. 2521; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010; M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, *op.cit.* L'effetto preclusivo dell'ulteriore attività accertativa conseguente al perfezionamento della transazione fiscale è stato ravvisato anche in giurisprudenza da *Trib. Bologna*, 24 marzo 2009; *Trib. La Spezia*, 2 luglio 2009; *Corte d'App. Firenze*, 13 aprile 2010, *Corte d'App. Torino*, 23 aprile 2010, reperibili in www.ilcaso.it, e più recentemente dalla *Comm.trib.Reg. Lombardia* con la *sent.* n. 5485 del 21 ottobre 2014, con commento di G. ANDREANI - A. TUBELLI, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti?-Il commento*, in *Corr.trib.* n. 7/2015, p.506.

transazione, in ottemperanza alla regola del *rebus sic stantibus*. L'orientamento che avalla una sorta di effetto "tombale" del consolidamento si fonda, invece, sulla *ratio* dell'istituto che consiste nel contemperare la soddisfazione dei creditori, tra i quali figura il Fisco, con la conservazione del patrimonio dell'impresa e dell'imprenditore, favorendo, dunque, il buon esito della procedura concorsuale. Coerentemente a tale funzione, l'espressione "*consolidamento del debito tributario*" dovrebbe essere interpretata nel senso di inibire all'Amministrazione finanziaria, che ha condiviso i termini della proposta transattiva ed, in particolare, la quantificazione dei debiti fiscali ivi contemplata, la possibilità di esercitare un'attività accertatrice futura relativa ai tributi oggetto di transazione. Diversamente opinando, alla luce della sua facoltatività, sarebbero davvero irrisori i vantaggi che trarrebbe il contribuente dall'esperimento della transazione fiscale dal momento che lo stesso sarebbe esposto ad un'eventuale rettifica in aumento del debito emergente dalla certificazione rilasciata dagli Uffici e, all'indomani del decreto di omologazione del concordato, ad ulteriori pretese erariali. D'altra parte, a sostegno di tale conclusione si porrebbe anche il disposto del comma 5 dell'art.182 *ter* in quanto la previsione della cessazione della materia del contendere ivi contemplata ben si concilierebbe con la preclusione di ulteriori accertamenti rispetto ai quali non sia ancora maturata la decadenza, in una prospettiva di effettiva stabilizzazione del debito tributario. Da ciò conseguirebbe, infatti, che la rinuncia all'esercizio della funzione accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, sottointesa dall'accettazione della proposta transattiva, non sarebbe altro che la naturale contropartita alla rinuncia del contribuente a contestare in sede giudiziale le pretese dell'Erario derivante dalla cessazione della materia del contendere¹⁷⁰. Questo orientamento può, inoltre, essere avallato, anche alla luce dell'estrema cautela che ha orientato il legislatore che, in relazione al trattamento del credito Iva, ne ha escluso la falcidiabilità in sede di transazione fiscale. Sarebbe stato

¹⁷⁰ In tal senso si veda, V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, *op.cit.* Secondo, G. ANDREANI - A. TUBELLI, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti? - Il commento*, *op.cit.*, questa conclusione non muta se l'effetto della cessazione della materia del contendere, anziché essere inteso come rinuncia alla prosecuzione del contenzioso da parte del debitore, venga interpretato diversamente, ossia, nel senso che la proposta transattiva formulata dal contribuente deve essere tale da consentire all'Agenzia un vantaggio compensativo degli effetti negativi ad essa generati dalla cessazione delle liti pendenti.

riduttivo¹⁷¹ giustificare l'esclusione dell'Iva in ragione della riferibilità di tale tributo alle risorse proprie del bilancio UE, essendo, invece, più logico collegare la suddetta esclusione proprio alle limitazioni ai poteri di controllo che dalla transazione derivano, venendosi a configurare una situazione assimilabile a quella delle definizioni agevolate o dei condoni per i quali l'ordinamento comunitario non ammette la rinuncia sostanziale ai poteri di accertamento¹⁷².

La posizione dell'Agenzia delle Entrate in ordine alle eventuali ricadute che la stipula dell'accordo transattivo potrebbe avere sui poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria è stata esposta in modo inequivocabile nella Circolare n. 40/E del 2008. In tale contesto, è stato precisato che “ *la disciplina normativa non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale*”. Ciò comporta che è sempre possibile “ *ove ne ricorrano le condizioni, l'esercizio dei poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario, superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della procedura di transazione fiscale, che l'Amministrazione potrà far valere nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso*”. Facendo riferimento, a titolo esemplificativo, ad una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo al periodo d'imposta per il quale non sia stata presentata la relativa dichiarazione in quanto i termini non sono ancora scaduti, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che in tale evenienza “ *l'accettazione della proposta e la sua successiva omologazione, in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, non preclude all'Ufficio il successivo esercizio dei poteri di controllo della relativa dichiarazione, che il contribuente avrà presentato successivamente*”.

¹⁷¹ In argomento, si veda, L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in DIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, op.cit., p. 2066.

¹⁷² In tal senso, si veda, M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, op.cit, secondo il quale in relazione a questa preoccupazione che ha indotto il legislatore ad escludere la falcidia dell'Iva “ *il dato pericolo della transazione non è tanto quello della possibilità di pagare in misura ridotta il tributo, quanto quello che riguarda la limitatezza dei controlli esperibili sulle dichiarazioni presentate dall'impresa. Dato che, oltretutto, nella pratica, potrebbe avere l'effetto di indurre l'ufficio a preferire quasi sempre il voto contrario, soprattutto in casi in cui l'impresa che richiede il concordato è in forte sospetto di evasione*”.

all'omologa della transazione fiscale". Nella successiva Circolare 19/E del 6 maggio 2015 l'Agenzia delle Entrate, pur avendo preso atto della non obbligatorietà della transazione fiscale per il debitore che intende ottenere la falcidia o la dilazione del pagamento dei debiti tributari ed avendo chiarito, alla luce di tale facoltatività, che ricorrono effetti differenti tra un concordato omologato in assenza di transazione ed un concordato contenente l'accordo *ex art. 182 ter* l.f., non ha preso posizione circa gli effetti del consolidamento del debito tributario ma si è limitata a qualificare tale consolidamento come mera rappresentazione del "*quadro di insieme*" di detto debito "*tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti*". Da ciò è possibile dedurre che nel recente documento di prassi l'Agenzia delle Entrate abbia inteso confermare la propria interpretazione secondo la quale dal consolidamento del debito fiscale non conseguirebbe alcun effetto preclusivo alla propria ulteriore attività di accertamento. D'altra parte, al pari dell'Agenzia delle Entrate, la possibilità di schierarsi in maniera netta sulla questione non è stata colta nemmeno dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione quando, nel 2011 (con le più volte citate sentenze "gemelle"), ha avuto modo di pronunciarsi sulle diverse conseguenze derivanti dall'omologa di un concordato con e senza transazione ed, in particolare, sul significato da attribuire all'espressione "consolidamento del debito tributario". In tale occasione la Corte ha giustificato la mancata presa di posizione a riguardo adducendo che tale passaggio veniva svolto per mera completezza espositiva, esulando tale questione dalla materia del contendere.

Per quanto riguarda la transazione fiscale siglata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis* l.f., sono stati avanzati dubbi in ordine alla sua idoneità a produrre gli effetti tipici dell'istituto in esame, in ragione del fatto che il comma 6 dell'art. 182 *ter* non contenga al riguardo alcun esplicito richiamo. Coerentemente ad un'interpretazione che valorizzi il dato letterale della disposizione, si tenderebbe, infatti, negare che l'accordo intervenuto in tale contesto con l'Amministrazione finanziaria sia idoneo a produrre i suddetti effetti tipici, tuttavia, l'orientamento prevalente in dottrina¹⁷³ propende per una soluzione

¹⁷³ In tal senso, cfr., L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, cit; E. MATTEI, *Transazione fiscale negli accordi di ristrutturazione e nel concordato preventivo*, in *Trattato di diritto delle*

interpretativa sistematicamente orientata che estende analogicamente alla fattispecie *de qua* le norme che disciplinano la transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo, ivi incluse le disposizioni che attengono al consolidamento del debito tributario ed alla cessazione della materia del contendere. Questa tesi pare essere suffragata anche dall'Agenzia delle Entrate la quale, nel documento di prassi del 2008, afferma che "*l'ultimo comma dell'art. 182 ter prevede adempimenti analoghi a quelli contemplati dai commi precedenti*" e nella successiva Circolare n. 14/E del 10 aprile 2009, nel commentare le novità introdotte dall'art. 32, comma 5, del d.l. n. 185/2008 (convertito con modificazioni dalla l. n. 2/2009), dopo aver precisato che la possibilità per il debitore di proporre un pagamento dilazionato dell'Iva trova applicazione anche nell'ambito delle trattative di cui all'art. 182 bis l.f., precisa che la modifica apportata all'inizio del comma 2 dell'art. 182 ter (vale a dire, l'*incipit* "*Ai fini della proposta di accordo sui crediti fiscali*") ha lo scopo di chiarire che "*le procedure necessarie al perfezionamento della transazione fiscale trovano applicazione anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti*". Poiché le attività di certificazione e di liquidazione al cui espletamento sono tenuti gli Uffici è funzionale al consolidamento del debito fiscale, è plausibile che questo esplicito richiamo alle "*procedure necessarie al perfezionamento della transazione fiscale*" sottintenda un riferimento anche alle relative finalità che non possono non estendersi anche all'accordo transattivo concluso nell'ambito della procedura *ex art. 182 bis l.f.*

In conclusione, posto che in ogni caso la cristallizzazione del debito tributario non può riguardare obbligazioni sorte successivamente alla presentazione della proposta transattiva, sarebbe opportuno, nella prospettiva di rendere più appetibile l'istituto in oggetto, che il legislatore o, quanto meno, l'Agenzia delle Entrate, definiscano in maniera chiara ed incontestabile l'effettiva portata del consolidamento. La soluzione auspicabile, perché più coerente alla ragioni giustificative dell'istituto, sarebbe quella di circoscrivere la preclusione di ulteriori accertamenti alle violazioni che gli Uffici avrebbero potuto constatare prima dell'adesione alla proposta transattiva, ferma restando la possibilità di esercitare la normale

procedure concorsuali, di (a cura di) U. APICE, Torino, 2011; A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali*, op.cit., p.1452; G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass.trib.*, 2010, p.1194 e ss.

attività di controllo relativamente ad annualità per le quali il contribuente non ha ancora ottemperato agli obblighi dichiarativi.

2-La cessazione della materia del contendere

Il secondo effetto tipico della transazione fiscale è costituito dalla cessazione della materia del contendere. Il comma 5 dell'art. 182 ter l.f. prescrive, infatti, che *“la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma”*.

La mancanza nell'ordinamento giuridico di una norma che definisca il concetto di *“cessazione della materia del contendere”* ha indotto la giurisprudenza a delineare i tratti dell'istituto affermando che la dichiarazione di cessazione presuppone la pendenza di un giudizio e può essere pronunciata anche d'ufficio qualora sia sopravvenuta una situazione, riconosciuta ed ammessa da entrambe le parti, che ne abbia eliminato la posizione di contrasto, facendo venir meno l'oggettiva necessità di una pronuncia del giudice su quanto costituiva oggetto della controversia¹⁷⁴. In pratica, conseguendo ad una definizione sostanziale della controversia al di fuori del giudizio, la cessazione della materia del contendere rappresenta il riflesso sul piano processuale del venir meno della ragion d'essere della lite¹⁷⁵. Nel contesto del processo tributario, l'art. 46¹⁷⁶ del D. Lgs. n. 546/1992, assimila *quoad effectum* la cessazione della materia del contendere alle cause di estinzione del giudizio¹⁷⁷ per rinuncia al ricorso o per inattività delle parti di cui agli artt. 44 e 45 del d.lgs.

¹⁷⁴ In questi termini si è espressa la *Corte di Cassazione* con la sentenza 21 settembre 2010, n.19947, il cui testo è reperibile in Banca dati *Fiscoline*.

¹⁷⁵ In tal senso, si veda, L. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, II ed., Torino, 2002; P. RUSSO, voce *Cessazione della materia del contendere:III)diritto tributario*, in *Enc.giur.Treccani*, Roma, 1988, VI, 2.

¹⁷⁶ Il comma 1 dell'art. 46 del d.lgs. n. 546/1992 dispone, infatti, che *“Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere”*.

¹⁷⁷ A tale riguardo, cfr., P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005 secondo il quale, l'assimilazione della cessazione della materia del contendere all'estinzione del giudizio operata dall'art. 46 del d.lgs.546/1992 deve essere intesa esclusivamente *quoad effectum*, nel senso che la prima fattispecie avrebbe la stessa forma e sarebbe soggetta agli stessi rimedi previsti per le pronunce di estinzione del processo ex artt. 44 e 45, ferma restando la sua individualità sotto il profilo ontologico . Considerazioni analoghe sono

n. 546/1992, fermo restando che la fattispecie di cui all'art. 46 conserva una sua peculiarità sotto il profilo ontologico in quanto il fenomeno da essa contemplato si ricollega a fatti ed eventi differenti verificatisi nel corso del processo la cui portata è tale da rendere superflua la continuazione di quest'ultimo. Relativamente al fenomeno in esame, più che una sopravvenuta carenza di interesse alla sentenza di merito, sarebbe ravvisabile un obbligo¹⁷⁸ per il giudice di dare atto di un evento che si è verificato in seguito alla proposizione del ricorso e che ha determinato il venir meno dell'oggetto del giudizio, dal momento che la fonte dei rapporti tra le parti in causa non è più l'atto impositivo impugnato ma è l'intervenuta transazione fiscale¹⁷⁹. Particolari problemi di coordinamento dell'art. 182 *ter* con la disciplina del contenzioso tributario emergono in relazione al fatto che l'operatività dell'effetto estintivo, che stando all'orientamento prevalente in dottrina e giurisprudenza deriva dal perfezionamento dell'accordo transattivo, è sospensivamente condizionata all'emissione del decreto di omologazione di cui all'art. 181 l.f.. Al perfezionarsi della suddetta condizione, la cessazione della materia del contendere si verifica automaticamente e può essere anche rilevata d'ufficio dal giudice innanzi al quale pende il giudizio che abbia ad oggetto i tributi transatti¹⁸⁰. Orbene, dal momento che la legge fallimentare nulla dispone in merito alle modalità procedurali attraverso le quali è possibile far valere il sopravvenuto fenomeno estintivo, coerentemente alla previsione di cui all'art. 46, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, a norma della quale *“la cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza*

formulate da, L. CASTALDI, *Commento sub art.46*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, (a cura di) BAGLIONE-MICCINESI-MENCHINI, Milano, 2004.

¹⁷⁸ In tal senso, si veda, A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2011.

¹⁷⁹ Così, L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv.dir.trib.*, n.5/2008, p.623 e ss.

¹⁸⁰ Secondo un'attenta dottrina, poiché l'effetto della cessazione della materia del contendere non è abbinato né dall'art. 182 *ter* né dalle norme sul contenzioso tributario, di cui al d. lgs. n. 546/1992, ad una sospensione obbligatoria (*ex art. 39*) o ad una interruzione (*ex art. 40*) dei processi tributari pendenti, i quali, in linea di principio potrebbero proseguire con esiti negativi in caso di soccombenza nel corso della procedura concordataria, sarebbe opportuno accompagnare la richiesta di transazione fiscale con una richiesta di sospensione delle liti in corso. Sebbene la norma non lo preveda, una copia della proposta di transazione fiscale dovrebbe essere inoltre inviata anche al giudice tributario adito. In tal senso, si veda, E. TERZANI, *La transazione fiscale. Effetti tipici dell'istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, *op.cit.* p. 2526.

della commissione”, si ritiene che, sebbene l’effetto processuale estintivo si verifichi *ipso iure*, sarebbe in ogni caso opportuna una pronuncia del giudice adito che prenda atto dell’avvenuta cessazione della materia del contendere per effetto della transazione fiscale¹⁸¹.

Per quanto riguarda le tipologie di giudizio investite dall’effetto estintivo di cui al comma 5 dell’art. 182 *ter* l.f., dal dettato normativo emerge con sufficiente chiarezza che il legislatore si riferisce ai soli giudizi relativi ai tributi che possono essere oggetto di un accordo transattivo. E’ giocoforza escludere da tale contesto quelle liti che vertono su quei tributi che non rientrano nell’ambito oggettivo di applicazione dell’accordo *de quo*, come ad esempio i tributi costituenti risorse proprie dell’UE e, alle condizioni indicate al paragrafo 1.3, i tributi locali. Stessa sorte vale per le liti da rimborso derivanti da imposte indebitamente versate, come esplicitamente confermato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 40/E del 2008¹⁸².

Ciò posto, la definizione della portata della previsione dell’effetto estintivo di cui trattasi è fonte di molteplici dubbi interpretativi. Infatti, sebbene la lettera della norma sembrerebbe far riferimento ai soli giudizi pendenti, la dottrina¹⁸³, coerentemente alla *ratio* complessiva dell’istituto, oltre che alle considerazioni che attengono all’efficacia preclusiva dell’attività di accertamento conseguente al consolidamento del debito tributario, ne ha ipotizzato

¹⁸¹ In tal senso, S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Trattato di diritto commerciale*, (a cura di) G. COTTINO, Padova, 2008.

¹⁸² In ordine all’esclusione delle liti da rimborso, si veda anche, L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, *op.cit.*, p.2380.

¹⁸³ In tal senso, si veda, L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, *op.cit.*, p. 32, ove l’Autore, alla luce della previsione di cui al comma 5 dell’art. 182 *ter*, si interroga sulla sorte: a) degli avvisi di accertamento già emanati ma non ancora impugnati dal contribuente, per i quali i termini di impugnazione non sono ancora scaduti; b) delle controversie già instaurate dinanzi alle Commissioni tributarie e non ancora decise con sentenza passata in giudicato; c) dei potenziali accertamenti futuri relativi a tributi ed annate per i quali l’A.F. non è ancora decaduta dal potere di rettificare. Tutte queste posizioni rientrerebbero nel raggio d’azione della proposta di transazione. In considerazione della *ratio* dell’istituto e, stante il silenzio del legislatore sul punto, l’Autore propone di definire l’ipotesi *sub a* con una procedura di accertamento con adesione all’interno della transazione fiscale; l’ipotesi *sub b* con una conciliazione giudiziale e l’ipotesi *sub c*, ben più problematica, considerando, per le annualità prese in considerazione nell’accordo transattivo, come “chiusi” i tributi oggetto di transazione, con conseguente impossibilità per l’A.F. di emanare ulteriori provvedimenti impositivi. Propendono per un’estensione dell’effetto estintivo anche alle liti potenziali anche, M. POLLIO - P.P. PAPALEO, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Ipsoa, 2007, p.108 e ss. Opta, invece, per una interpretazione restrittiva della previsione, F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, *op. cit.*, p. 845 e ss.

l'applicabilità anche alle liti solo potenziali perché relative, ad esempio, ad atti di accertamento già emessi ma per i quali non sono ancora decorsi i termini per l'impugnazione.

Un altro aspetto controverso che attiene alla fattispecie in esame concerne la possibilità di presentare una proposta transattiva “parziale” dalla quale il contribuente possa escludere, sottraendole all'effetto estintivo *de quo*, quelle pretese *sub iudice* eccessivamente gravose o palesemente infondate per le quali vanti aspettative di vittoria. L'estensione automatica dell'effetto estintivo a tutte le controversie in atto potrebbe, infatti, rivelarsi pregiudizievole per il contribuente laddove la pretesa dedotta in giudizio, all'esito naturale dello stesso, dovesse risultare fondata, disincentivando così il ricorso alla transazione fiscale¹⁸⁴. D'altra parte, questa soluzione sembrerebbe trovare un avallo nella stessa formulazione del quinto comma dell'art. 182 *ter* che, limitando l'effetto estintivo alle sole controversie “*aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma*” e non anche ai contenziosi tributari pendenti alla data di omologazione del concordato, lascerebbe intendere che il suddetto effetto travolga i soli giudizi contemplati nella proposta transattiva, con l'ovvia conseguenza che, qualora il contribuente volesse continuare a far valere in giudizio una determinata pretesa, potrebbe evitare di inserirla nella domanda transattiva. Così opinando, si verrebbero anche ad attenuare quelle preoccupazioni in ordine all'esplicazione del diritto di difesa del contribuente (ex art. 24 Cost.) che vengono destate dall'evidente deroga che la disposizione in esame comporta rispetto alla disciplina generale del concordato preventivo. L'art. 176 l.f., infatti, nel sancire al comma 1 che “*Il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive sulla sussistenza dei crediti stessi*”, implica che i crediti che rientrano nel concordato approvato non si assumono come definitivamente accertati ma sono considerati “allo stato degli atti”, salvo poi attendere l'esito dei giudizi pendenti in base al quale i crediti provvisoriamente ammessi al concordato possono essere azzerati, incrementati o ridotti. Nel caso della transazione fiscale, il peculiare effetto estintivo presuppone, invece, la definitività

¹⁸⁴In tal senso, si veda, *ex multis*, L. TOSI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*, p.1079; V. FICARI, *Riflessioni su “Transazione” fiscale e “Ristrutturazione” dei debiti tributari*, *op.cit.*, p.72.

dell'importo del credito consolidatosi con la conseguente rinuncia delle parti tra le quali è intercorso l'accordo a proseguire il giudizio qualunque sia lo stato in cui verte.

In argomento la Corte di Cassazione¹⁸⁵ ha categoricamente escluso tale possibilità di circoscrivere l'ambito della proposta di transazione, adducendo che l'opzione per la transazione fiscale ha un "costo" per il contribuente che è rappresentato dalla *"necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo. Viceversa, escludendo il ricorso alla transazione fiscale il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa erariale in vista di un minore esborso"*. Alla luce di questo autorevole orientamento giurisprudenziale e considerato che su questo aspetto l'Agenzia delle Entrate, nemmeno nel recente documento di prassi¹⁸⁶, ha fornito chiarimenti esaurienti, limitandosi a ribadire quanto già esposto nella Circolare n. 40/E del 2008, vale a dire, che l'effetto di cui al quinto comma dell'art. 182 *ter* attiene unicamente *"alle liti riguardanti i tributi oggetto di transazione e non anche le controversie non riferibili alla proposta di transazione,"*, qualora l'imprenditore ravvisi una maggiore convenienza nella prosecuzione dell'eventuale contenzioso in corso e nell'opposizione ad ulteriori possibili pretese, non potrà fare altro che confidare in una decurtazione dei propri debiti, anche tributari, laddove, non essendo dirimente il voto dell'Amministrazione finanziaria, siano comunque raggiunte le prescritte maggioranze e si proceda all'omologazione del concordato senza transazione fiscale, al quale, tuttavia, non conseguiranno gli effetti tipici di cui all'art. 182 *ter* l.f.. Se, invece, il contribuente accettasse di pagare comunque questo "costo" rinunciando alla prosecuzione anche di quei dei giudizi aventi ad oggetto i tributi transatti e per i quali ricorrono notevoli margini di successo, a questa sorta di "danno" potrebbe, però, aggiungersi anche la "beffa" rappresentata dall'impossibilità di impugnare eventuali atti impositivi emessi dall'amministrazione nel lasso di tempo che intercorre tra l'adunanza dei creditori, nel cui ambito il concordato viene approvato, ed il momento dell'emissione del decreto di homologazione che segna l'effettiva cessazione della materia del contendere. Pur

¹⁸⁵ Il riferimento è alle più volte citate sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011.

¹⁸⁶ Il riferimento è alla più volte menzionata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E del 6 maggio 2015.

volendo ammettere l'impugnativa di questi atti, il fatto che avrebbero comunque ad oggetto pretese che sono state incluse nella transazione fiscale comporterebbe che questi giudizi appena incardinati sarebbero anch'essi travolti di lì a poco dall'effetto estintivo. Secondo Autorevole dottrina¹⁸⁷, in funzione del rispetto del diritto di difesa del contribuente notevolmente vulnerato in tale evenienza, sarebbe stato opportuno prevedere l'operatività dell'effetto *de quo* in fase più avanzata rispetto all'omologazione del concordato, ad esempio in fase esecutiva, così da poter tener conto dell'esito dei giudizi avviati in seguito all'approvazione del concordato.

Un ulteriore profilo particolarmente problematico è rappresentato dalla necessità o meno dell'assenso dell'Amministrazione finanziaria alla proposta transattiva formulata dal contribuente affinché possa verificarsi l'effetto della cessazione della materia del contendere. Il dubbio sorge in quanto dalla formulazione del comma 5 dell'art. 182 *ter* il suddetto effetto sembrerebbe conseguire dalla mera homologazione del concordato, la quale, come già ampiamente considerato, può anche prescindere dal voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria alla proposta *ex art. 182 ter*. Sulla questione, ad un orientamento¹⁸⁸ che, facendo leva sul dato letterale della norma, ritiene che l'effetto estintivo consegua automaticamente all'emissione del decreto di homologazione del concordato preventivo, indipendentemente dall'esito positivo della transazione fiscale, se ne contrappone un altro¹⁸⁹, avallato anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁹⁰, che ritiene imprescindibile a tal fine il consenso

¹⁸⁷ In argomento si veda, M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, op.cit., pag.81.

¹⁸⁸ In tal senso, *ex multis*, cfr., L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo: tra lacune normative e principi del concorso*, op. cit., p. 296 e ss.; E. TERZANI, *La transazione fiscale. Effetti tipici dell'istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, op.cit.. In giurisprudenza, analoghe considerazioni sono state espresse da Trib. Piacenza, *decr.*, 1 luglio 2008 e Trib.Pavia, *decr.*, 8 ottobre 2008, in Banca dati *Fisconline*.

¹⁸⁹ In tal senso, E. STASI, *La transazione fiscale*, op.cit., p. 739; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, op.cit., p.273; G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, op. cit., p. 341; In giurisprudenza, propendono per questa tesi, Corte d'App. Firenze, *decr.*, 13 aprile 2010; Trib. Pescara, *decr.*, 2 dicembre 2008, in banca dati *Fisconline*.

¹⁹⁰ Il riferimento è a Cass, *sent.*, nn. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, *cit.*, ove si afferma che “ la mancata adesione al concordato preventivo comporta il non verificarsi dei particolari effetti della transazione (consolidamento del debito inteso come non modificabile manifestazione della pretesa ed estinzione dei giudizi

dell'Amministrazione finanziaria alla proposta transattiva, in ragione del fatto che l'approvazione del concordato non ha quale presupposto necessario il perfezionamento dell'accordo transattivo. L'eventuale diniego degli Uffici, pur non essendo idoneo ad impedire la decurtazione dei debiti tributari, sarebbe, comunque, in grado di precludere gli effetti tipici della transazione fiscale. Di questo avviso sembrerebbe essere anche l'Agenzia delle Entrate la quale, nella Circolare 19/E del 6 maggio 2015, ha precisato che *“a fronte della presentazione della domanda di transazione fiscale, l'art. 182 ter della L.F. prevede - come conseguenza dell'omologazione dell'accordo - l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto questo, che non si verifica per gli altri creditori”*.

Relativamente alla transazione fiscale siglata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 *bis*, come anticipato nel paragrafo precedente, la dottrina assolutamente prevalente (nota n.165) ritiene ad essa estendibili analogicamente gli effetti tipici della transazione di cui ai commi 2 e 5 dell'art. 182 *ter*. In particolare, per quanto riguarda la cessazione della materia del contendere, si ritiene che il mancato rinvio al comma 5 da parte del sesto comma della disposizione *de qua* sia imputabile ad un mero difetto di coordinamento tra le due parti in cui è possibile scindere l'art. 182 *ter*¹⁹¹. Analogo discorso vale per quanto riguarda le liti aventi ad oggetto premi e contributi previdenziali che possono essere oggetto di transazione fiscale. Anche in questo caso le perplessità sono state alimentate dalla constatazione che il quinto comma dell'art. 182 *ter* si riferisce esclusivamente ai *“tributi”* ma tali dubbi possono ritenersi sopiti alla luce del fatto che, l'art.4, lettera b) del decreto interministeriale del 4 agosto 2009 nell'imporre, quale condizione per l'accettazione della proposta di accordo da parte degli enti previdenziali, il *“riconoscimento formale ed incondizionato del credito per contributi e premi”* e la *“rinuncia a tutte le eccezioni che*

in corso) che sono chiaramente subordinati all'omologazione, in uno con il concordato, della connessa transazione fiscale, non potendo né il debitore, né il fisco rimanere pregiudicati nei rispettivi diritti se non hanno concordemente accettato l'assetto degli interessi che tale pregiudizio giustifica”.

¹⁹¹ In tal senso, cfr., G. MARINI, *La transazione fiscale*, op.cit., p. 2329. In argomento, è opportuno segnalare anche la soluzione avanzata da V. FICARI, *Riflessioni su “Transazione” fiscale e “Ristrutturazione” dei debiti tributari*, op.cit, p.71, il quale, pur ritenendo di interpretare il disposto dell'art. 182 *ter* in via estensiva, propone di limitare l'effetto estintivo ai soli debiti rappresentati in cartelle o avvisi impugnati dal contribuente e da costui ricompresi nell'accordo, con esclusione di quei debiti di cui si contesta il fondamento e per i quali proseguirebbe il normale *iter* processuale.

possano influire sull'esistenza ed azionabilità dello stesso", sembrerebbe avallare anche per tali contenziosi lo stesso effetto estintivo che travolge i giudizi tributari.

Sempre con riferimento agli aspetti processuali, occorre valutare la questione relativa alla sorte dei contenziosi pendenti relativamente ai quali ha operato l'effetto estintivo di cui al comma 5 dell'art. 182 *ter* nel caso in cui il concordato venga successivamente annullato o revocato ai sensi dell'art. 186 l.f. Sul punto la dottrina è divisa tra coloro che, valorizzando l'inserimento della transazione fiscale nel novero dei moduli consensuali finalizzati a favorire l'attuazione del prelievo, come la conciliazione giudiziale e l'accertamento con adesione, tendono ad estendere all'istituto *de quo* le stesse conclusioni a cui la giurisprudenza¹⁹² è pervenuta relativamente a questi ultimi e quindi ad affermare, in ragione del suo carattere novativo rispetto all'obbligazione tributaria originaria, la resistenza dell'accordo transattivo rispetto alle vicende patologiche che possono interessare il concordato, salva la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di procedere alla riscossione coattiva delle somme concordate. Un'altra corrente di pensiero¹⁹³, invece, evidenziando il carattere endoconcorsuale della procedura, ritiene che la transazione fiscale condivida le sorti del procedimento concorsuale nel quale si inserisce. In linea con quest'ultimo orientamento che opta per la reviviscenza del contenzioso tributario,

¹⁹² Il riferimento è alla sentenza della Corte di Cassazione n. 20836 del 8 settembre 2006, in Banca dati *Fisconline*, che in tema di conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D.Lgs., n. 546/1992 ha affermato che *"dall'effetto novativo della conciliazione giudiziale discende che, qualora il contribuente abbia versato solo la prima rata delle somme complessivamente pattuite, senza corrispondere il residuo e né chiedere l'ulteriore dilazione del pagamento, l'inadempimento non fa rivivere l'obbligazione originaria e l'Amministrazione creditrice deve esigere il versamento delle somme, ancora dovute in base all'accordo conciliativo, attraverso una procedura di riscossione, anche coattiva"*.

¹⁹³ In tal senso, L. DEL FEDERICO, *La nuova disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, n. 3/2008, p. 334. L'Autore, alla luce del carattere endoconcorsuale della procedura ed in considerazione della pregressa disciplina della transazione sui ruoli, ove la prassi amministrativa si era orientata nel senso che la risoluzione per inadempimento comportava il ripristino delle persistenti posizioni creditorie ex art. 1976 c.c., ritiene che bisogna giungere anche per la nuova transazione fiscale ad analoghe conclusioni per cui *"la cessazione della materia del contendere è la conseguenza dell'accordo perfezionatosi nell'ambito del concordato, ma una volta venuto meno lo stesso concordato, non possono che consolidarsi le pretese incartate negli atti impositivi e cristallizzate nelle certificazioni emesse dall'ufficio finanziario e dal concessionario alla riscossione nell'ambito della procedura di transazione fiscale"*. In termini simili, cfr., M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2008, p. 2294.

l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 40/E del 2008 ha affermato che “ *Nei casi in cui il concordato sia successivamente annullato o risolto ai sensi dell'art. 186 l.f., poiché la cessazione della materia del contendere è conseguenza dell'intervenuto accordo fra le parti, il venir meno di quest'ultimo determina la ripresa del contenzioso*”.

3- *La tutela del contribuente in caso di diniego alla proposta di transazione.*

A fronte dell'atto con il quale l'Agenzia delle Entrate, su parere della Direzione regionale di appartenenza, comunica al contribuente di non voler accettare la proposta di transazione fiscale, dal momento che l'art. 182 *ter* l.f., nulla dispone al riguardo, occorre chiedersi se esista una situazione giuridica tutelabile del contribuente e, in ragione della sua natura, quale sia il rimedio giurisdizionale azionabile, avendo particolare riguardo a quelle ipotesi in cui il voto dell'Amministrazione finanziaria sia impeditivo del concordato, nel senso che si sia rivelato determinante ai fini del raggiungimento delle prescritte maggioranze, ovvero il diniego sia stato manifestato nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione *ex art. 182 bis*.

In argomento, L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015, traendo spunto dalla natura endoprocedimentale della transazione fiscale, come inquadrata dalla Corte Costituzionale¹⁹⁴, sottolinea la non impugnabilità del diniego alla proposta transattiva (ed anche dell'assenso), in quanto atti interni della procedura espressi mediante voto comunicato in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'art. 178, comma 4, l.f.. La non impugnabilità del diniego viene giustificata alla luce del fatto che gli interessi del debitore, così come quelli degli altri creditori, troverebbero già piena tutela attraverso i rimedi giurisdizionali previsti dalla legge fallimentare. In particolare, nella ipotesi di approvazione del concordato preventivo a norma dell'art. 177 l.f., il luogo deputato per proporre eventuali opposizioni o eccezioni aventi ad oggetto la legittimità del voto espresso dall'Agenzia delle Entrate o dall'Agente della riscossione, da parte del debitore, del commissario giudiziale, di eventuali creditori dissenzienti, o di qualsiasi interessato all'omologa del concordato stesso, sarebbe l'udienza fissata per il giudizio di omologazione a cui tutti hanno diritto a partecipare. Inoltre, qualora non si dovesse raggiungere la maggioranza richiesta per l'approvazione del concordato ed, ai sensi dell'art. 162 l.f., si dovesse pervenire alla dichiarazione di fallimento, il debitore e gli altri creditori potrebbero comunque tutelare la propria posizione proponendo

¹⁹⁴ Il riferimento è alla più volte citata sentenza della Corte Costituzionale, n. 225 del 2014.

il reclamo di cui all'art. 18 l.f.¹⁹⁵ Questa posizione si pone in netto contrasto rispetto all'orientamento prevalente in dottrina¹⁹⁶, avallato di recente anche dalla giurisprudenza di merito¹⁹⁷, che è nel senso di ritenere che il diniego dell'Amministrazione finanziaria alla proposta transattiva, al quale consegue nell'ambito del concordato preventivo la manifestazione del voto contrario in sede di adunanza dei creditori, possa essere sindacato secondo il regime proprio degli atti discrezionali. Muovendo dall'assunto che l'attività degli Uffici finanziari, per la migliore realizzazione possibile dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi, debba fondarsi sui principi fondamentali di efficienza, imparzialità e buona amministrazione ex art. 97 Cost., si ritiene che nell'atto di diniego debbano essere specificati, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 della L. n. 241/1990 e 7 della L. n. 212/2000, i presupposti di fatto e le ragioni di diritto posti a fondamento di quel provvedimento, così da consentire al contribuente di valutare l'opportunità o meno di

¹⁹⁵ In argomento, si vedano anche, F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, op.cit., p. 831; D. STEVANATO, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, op.cit.

i quali, proprio muovendo dalla natura endoprocedimentale della transazione fiscale, hanno osservato che il contribuente, nel caso di diniego alla proposta transattiva, verte in una situazione di interesse di mero fatto, non direttamente tutelabile. Ciò, in quanto la manifestazione del voto contrario non è rivolta al debitore ma si inserisce nella procedura concorsuale quale elemento partecipativo del volere dei creditori in ordine all'approvazione della proposta, con la conseguenza che l'effetto del voto si dissolve all'interno del procedimento concorsuale.

¹⁹⁶ In argomento, si veda, L. TOSI, *La transazione fiscale*, op.cit.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, op.cit., p. 689; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, op.cit., p.1860; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, op. cit., p.215 e ss.; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, op.cit., p. 68; G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in F. PAPPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, p.677; M. ALLENA, *La transazione fiscale*, in F.VASSALLI-F.P.LUISE-E.GABRIELLI(diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014, p.604 e ss. E' opportuno segnalare che secondo M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Atti del Convegno sul tema "Transazione fiscale" a cura dell'Associazione Curatori Fallimentari*, tenutosi a Roma il 21 gennaio 2010, l'impugnazione del diniego *de quo* "può essere proiettata solo su un'eventuale azione risarcitoria, alla luce della giurisprudenza che si consolidando e che ammette il risarcimento del danno quando l'azione impositiva si esprime in forme vessatorie e lesive del diritto del contribuente".

¹⁹⁷ Il riferimento è alla sentenza della *Comm.Trib.Prov.* di Milano, sez. XXV, n. 1541 del 14 febbraio 2014, con commento di E. STASI, *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale. La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fall.* n. 11/2014, p. 1222 e ss. Nella sentenza *de qua*, che rappresenta, tra l'altro, una delle rarissime pronunce rese dal giudice tributario in tema di transazione fiscale, viene affermato a chiare lettere che "in tema di diniego alla transazione fiscale nessuna opposizione può essere sollevata circa il diritto del contribuente di impugnare tale provvedimento, specialmente se questo ha impedito il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione del debito facendo conseguentemente aprire la procedura fallimentare, con i relativi pesanti risvolti economici e morali per il fallito".

impugnare il suddetto atto di dissenso¹⁹⁸¹⁹⁹. Questa uniformità di vedute registrata in merito all'impugnabilità del diniego alla proposta transattiva non è, tuttavia, riscontrabile per quanto riguarda l'individuazione della giurisdizione competente a decidere della lite. Sul punto, infatti, dottrina e giurisprudenza sono divise tra chi opta per la giurisdizione del giudice amministrativo e chi, invece, propende per quella del giudice tributario. I giudici di merito²⁰⁰, in più occasioni, hanno affermato che per effetto della proposizione della domanda *ex art. 182 ter*, il debitore sarebbe titolare di un interesse legittimo all'accoglimento della richiesta. A fronte del diniego opposto dagli Uffici alla proposta transattiva, stando anche al fatto che il diniego in esame non è espressamente richiamato tra gli atti impugnabili *ex art. 19* del D.lgs. n. 546/1992, si potrebbe allora impugnare il suddetto provvedimento per eccesso di potere, adducendo il cattivo uso del potere discrezionale nella valutazione degli interessi coinvolti e che, pertanto, tale scrutinio rientrerebbe esclusivamente nelle prerogative del giudice amministrativo, non essendovi in ogni caso alcuna questione sull'esistenza o meno dell'obbligazione dovuta e di cui si mira ad ottenere una riduzione del *quantum debeatur*. In dottrina, invece, coerentemente ai più recenti approdi giurisprudenziali²⁰¹ che ritengono superabile il dato dell'elencazione tassativa di cui all'*art. 19*²⁰², ammettendone, in ossequio ai

¹⁹⁸ E' opportuno considerare che l'*art. 33* del D.L. n. 83/2012 (Decreto Sviluppo), nel modificare il comma 4 dell'*art. 178* l.f., ha stabilito che i creditori hanno l'onere di manifestare espressamente il proprio dissenso, per telegramma o per lettera o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale, in mancanza, "*si ritengono consenzienti e come tali sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti*".

¹⁹⁹ In tal senso, si è espresso, L. DEL FEDERICO, *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in *Il nuovo diritto fallimentare, op.cit.*, anche in relazione al diniego espresso nell'ambito degli accordi di ristrutturazione *ex art. 182 bis* l.f.. Secondo V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari, op.cit.*, l'esigenza di tutela emerge proprio in ordine al profilo della motivazione, relativamente alla legittimità di una risposta negativa "*secca*".

²⁰⁰ Il riferimento è a *Comm.Trib.Reg.* di Roma, n. 138 del 27 aprile 2010, in *Giur.merito*, 2010, p. 2317; T.A.R. Calabria, Catanzaro, ord. n. 424 del 27 luglio 2012, in www.giustamm.it; nel vigore dell'abrogata transazione esattoriale, aveva affermato la giurisdizione del giudice amministrativo, *Comm.Trib.Prov.* di Roma, n. 45, 8 marzo 2007, in *Giust.trib.*, 2007, p. 773 e ss.

²⁰¹ In tal senso, *ex multis*, si veda, *Cass. S.U.*, 25 maggio 2005, n. 10958; *Cass. S.U.*, 24 luglio 2007, n. 16293; *Cass. S.U.*, 26 luglio 2007, n. 16429; *Cass. S.U.*, 23 aprile 2009, n. 9669; *Cass. S.U.*, 7 maggio 2010, n. 11087; *Cass.*, 22 febbraio 2013, n. 4490; *Cass.*, 8 aprile 2014, n. 8214, reperibili in *Banca dati Fiscoonline*.

²⁰² L'*art. 19* del D.Lgs., n. 546/1992, al primo comma, sancisce che "*Il ricorso puo' essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le*

principi costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.), l'interpretazione estensiva o analogica, si ritiene che il diniego alla proposta di transazione fiscale sia assimilabile al rigetto della domanda di definizione agevolata del rapporto tributario²⁰³ di cui al comma 1, lett. h) dell'art. 19 e che, di conseguenza, la giurisdizione in *subiecta materia* spetti in via esclusiva al giudice tributario²⁰⁴. Altra Autorevole dottrina, ritiene percorribile la strada della Commissione tributaria, attraverso una diversa scappatoia, ossia, ipotizzando un'assimilazione del diniego di transazione al diniego di autotutela, alla luce del carattere confirmatorio di entrambi gli atti²⁰⁵. Infatti, come nel diniego di autotutela l'Amministrazione finanziaria ribadisce la fondatezza e la legittimità dell'intera pretesa, anche in considerazione di eventuali nuovi elementi di fatto e di diritto presentati dal contribuente istante, così nel diniego di transazione

sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie".

²⁰³ Affinché sia percorribile la strada dell'assimilazione degli effetti definitivi della transazione fiscale con la domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, la natura agevolativa di tali effetti, secondo V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, op.cit., dovrebbe essere intesa nel senso che "da un lato, la percezione del tributo sarebbe agevolata rispetto ad un rischio di assoluta insoddisfazione conseguente al fallimento del contribuente e, dall'altro, che il pagamento parziale del debitocostituirebbe per il contribuente un'evidente sopravvenienza rispetto all'onere di pagamento complessivo".

²⁰⁴ Così, L. DEL FEDERICO, *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, op.cit., p. 1224; V. DE BONIS, *Tutela giurisdizionale del contribuente avverso i provvedimenti della transazione fiscale in ambito fallimentare*, in *Boll.trib.*, 2013, p. 1541 e ss. In giurisprudenza, in tal senso si è espressa di recente la Comm.Trib.Prov. di Milano, sez. XXV, n. 1541 del 14 febbraio 2014, con commento di E. STASI, *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale. La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, op. cit. L'Autore, tuttavia, si discosta in parte da questo orientamento, adducendo che, per un corretto approccio interpretativo in ordine all'individuazione del giudice competente, si debba tener conto della ragioni sottese al rifiuto opposto dagli Uffici alla proposta di transazione fiscale. In tale prospettiva, se la richiesta viene respinta per motivi attinenti alle singole pretese fiscali e/o alle modalità del loro soddisfacimento (come accaduto nel caso esaminato dalla pronuncia milanese) la competenza non può che appartenere alle Commissioni tributarie; invece, nel caso in cui il rifiuto sia fondato su valutazioni di ordine diverso (come, ad esempio, l'infattibilità o la mancata convenienza del concordato) l'atto in oggetto "non potrà formare oggetto di impugnazione non potendosi predicare in capo al debitore l'esistenza di un interesse legittimo necessario per l'accesso alla giurisdizione nei confronti degli atti discrezionali, essendo egli titolare di un mero interesse di fatto afferente il merito dell'attività amministrativa".

²⁰⁵ In tal senso, cfr., V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, op.cit., p. 73 e ss.

assumerebbe il recupero non solo fondato ma anche possibile, sia pure in misura diversa da quella originaria, nonostante l'emersione del nuovo elemento rappresentato dalla asseverata situazione di crisi imprenditoriale. In ogni caso, il riconoscimento della giurisdizione del giudice tributario implica la possibilità per il contribuente/ ricorrente, laddove gli effetti della mancata transazione siano di natura patrimoniale e coincidano con quelli dell'esecuzione coattiva della pretesa non transatta, di fruire della tutela cautelare *ex art. 47 del D.lgs., n. 546/1992*. Inoltre, l'eventuale soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nel giudizio promosso innanzi al giudice tributario, oltre a comportare l'eventuale applicazione della disposizione in tema di responsabilità aggravata *ex comma 3 dell'art. 96 c.p.c.*, può anche essere il presupposto per un'azione di responsabilità *ex art. 2043 c.c.* innanzi al giudice ordinario nei confronti della stessa Amministrazione che abbia agito con dolo o colpa grave²⁰⁶, per gli eventuali danni ulteriori cagionati al contribuente dalla violazione del principio di imparzialità, correttezza e buona fede, ivi compresi i danni eventualmente scaturenti dalla mancata omologazione del concordato o dell'accordo di ristrutturazione ove il diniego sia stato determinante al fine del raggiungimento della prescritte maggioranze²⁰⁷. In ogni caso, è bene considerare che l'eventuale annullamento del diniego illegittimo non equivarrebbe ad una adesione alla proposta né tanto meno sarebbe idoneo ad impedire l'esito negativo del concordato perché, stando agli ordinari tempi processuali, interverrebbe comunque successivamente alla conclusione della procedura concorsuale. Stesso discorso, in ordine alle tempistiche vale per l'ipotesi inversa in cui il ricorso avverso il diniego venisse rigettato. In tale evenienza, ragionando in termini ipotetici, laddove il diniego fosse legittimo ed il voto dell'Amministrazione finanziaria fosse risultato decisivo per il mancato raggiungimento delle maggioranze prescritte, si verterebbe nella situazione prevista dall'art. 179, comma 1, l.f., con conseguente possibilità di esperire i rimedi impugnatori prescritti dalla

²⁰⁶ In merito alla responsabilità civile dell'Amministrazione, cfr., *Cass. S.U.*, 20 luglio 1999, n. 500; *Cass.*, 24 ottobre 2011, n. 21693; *Cass.*, 20 aprile 2012, n. 6823; *Cass. S.U.*, 3 giugno 2013, n. 13899, in Banca dati *Fisconline*.

²⁰⁷ In argomento, si veda, L. DEL FEDIRICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, *op.cit.*, p. 3662.

legge fallimentare²⁰⁸, ossia, il reclamo *ex art.* 26 l.f. contro il decreto con cui il giudice delegato riferisce al Tribunale l'esito della votazione e, se tale reclamo non venisse proposto o accolto, troverebbero applicazione le disposizioni di cui all'art. 162 l.f..

²⁰⁸ In tal senso, si veda, T. MONTEFEROCE, *Commento sub art.179*, in G. LO CASCIO, (diretto da) *Codice commentato del fallimento*, Milano, 2008, p. 1569.

Considerazioni conclusive

Sempre più spesso i debiti accumulati nei confronti dell'Erario assumono una incidenza notevole sulla complessiva esposizione debitoria delle imprese, anche in ragione delle pesanti sanzioni e degli interessi irrogati in caso di omesso o tardivo versamento delle imposte. L'opportunità concessa all'imprenditore in crisi di concordare con il Fisco e con gli Enti che gestiscono forme di previdenza ed assistenza obbligatorie una riduzione o una dilazione delle proprie pendenze tributarie e previdenziali rappresenta un valido strumento per favorire la conservazione dell'impresa, evitandone il dissesto irreversibile, laddove via siano effettive possibilità di un suo risanamento. La transazione fiscale è, infatti, un istituto che può assumere un'importanza strategica ai fini della soluzione negoziata della crisi d'impresa poiché il ridimensionamento del carico tributario e/o previdenziale può assumere una forza propulsiva nel processo di ristrutturazione aziendale agevolando la continuità della relativa attività e preservando i livelli occupazionali. Al tempo stesso, l'Erario, accettando una riduzione o una dilazione del proprio credito, recupera agevolmente denaro a beneficio della collettività, salvaguardando, così, gli interessi pubblici di cui è titolare.

La convergenza nella transazione fiscale delle regole concorsuali tese a favorire la composizione convenzionale della crisi d'impresa con le disposizioni che attengono alle modalità consensuali dell'esercizio delle potestà pubblicistiche, in luogo di quella unilaterale ed autoritativa, diviene croce e delizia dell'istituto le cui notevoli potenzialità applicative si sono spesso imbattute in una disciplina legislativa che sin dalle origini non è stata in grado di armonizzare queste diverse istanze e di trovare il giusto equilibrio tra procedure concorsuali e diritto tributario. Con l'inserimento della transazione fiscale nel contesto della procedura di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, il legislatore, se da una parte ha inteso assimilare le ragioni creditorie del Fisco a quelle degli altri creditori dell'imprenditore/debitore, escludendo che la soddisfazione del primo avvenisse in via preferenziale rispetto agli altri, da un'altra parte non ha potuto non considerare i profili di

specificità che connotano il creditore tributario, diversificando comunque la sua posizione da quella degli altri creditori, attraverso la predisposizione di una disciplina fortemente derogatoria sia rispetto al normale dispiegarsi della funzione impositiva, sia rispetto alla stessa legge fallimentare. Questa diversificazione nasce dal fatto che l'accordo transattivo tra fisco e contribuente comporta inevitabilmente una deroga al principio generale di irrinunciabilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria, il che ha conseguentemente reso necessaria la definizione di una procedura particolarmente rigida alla quale si è accompagnata la ristrettezza del relativo ambito di applicazione e la peculiarità degli effetti scaturenti dalla definizione delle pendenze fiscali. Sebbene nell'attuale contesto normativo tributario si registri una tendenza alla istituzionalizzazione della disponibilità dell'obbligazione tributaria²⁰⁹ favorita dall'introduzione di molteplici occasioni di confronto con il contribuente offerte dal legislatore all'Erario in sede di attuazione e riscossione dell'imposta, tutte queste contraddizioni che emergono dalla disciplina dell'istituto, unitamente ad una formulazione legislativa alquanto lacunosa e foriera di svariati problemi applicativi, finiscono per influire significativamente sulla scarsa diffusione della transazione fiscale, inibendone l'agognato decollo.

In particolare, la rigidità procedurale che costringe l'impresa che intende proporre all'Amministrazione finanziaria un accordo transattivo a corredare la suddetta proposta con una copiosa documentazione e l'avvio di un'intensa attività istruttoria volta ad accertare, in tempi davvero stretti, la reale esposizione debitoria del contribuente, la fattibilità del piano di risanamento dell'impresa e, dunque, la sua effettiva capacità di estinguere, nella misura ed entro le scadenze indicate, la pretesa tributaria, comprimono notevolmente gli spazi di un contraddittorio effettivo tra le parti. Dal dato normativo non emerge, infatti, alcuna indicazione in ordine alle modalità in base alle quali l'accordo transattivo dovrebbe perfezionarsi tra i soggetti coinvolti poiché l'art. 182 *ter* scandisce esclusivamente una serie di atti unilaterali, posti in essere dapprima del contribuente e poi dai singoli Uffici, che sono sostanzialmente funzionali alla mera espressione del voto ed al calcolo delle maggioranze,

²⁰⁹ In questi termini si è espresso V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti*, *op.cit.*, p. 68.

senza regolamentare quei momenti di dialogo effettivo tra le parti che rappresentano il fondamento essenziale di ogni accordo che si rispetti. Spesso può accadere che la quantificazione operata dagli Uffici non corrisponda a quella proposta dal debitore, il quale, pur potendo intavolare una trattativa con le Agenzie fino al termine massimo previsto per poter apportare modifiche alla proposta di concordato, che, ai sensi dell'art. 172, comma 2, l.f.²¹⁰, è consentito fino a quindici giorni prima dell'adunanza dei creditori, di fatto non è garantito dalla previsione di uno specifico atto *ad hoc*, sottoscritto da entrambe le parti, nel quale confluisca l'esito della contrattazione intercorsa con il Fisco. Vero è che nulla vieta al contribuente di sondare il terreno, in via informale, avviando dei primi timidi contatti con gli Uffici competenti, ancor prima della presentazione del piano di cui all'art.160 l.f., come del resto già avviene nel corso delle trattative che precedono la stipulazione di un accordo di ristrutturazione *ex art. 182 bis* l.f., ma resta il fatto che, in ogni caso, le valutazioni dell'Amministrazione finanziaria non possono prescindere da quanto emerge nel corso della procedura concorsuale in cui la transazione fiscale si insinua e, quindi, dalla complessiva esposizione debitoria dell'imprenditore. Influisce sullo scarso successo della procedura *de qua* anche la mancata previsione normativa dei criteri guida ai quali gli uffici dovrebbero attenersi nella valutazione della stessa proposta transattiva, operazione delicatissima che implica un bilanciamento dell'esigenza di salvaguardare gli interessi tributari di cui essi sono portatori con quella parimenti rilevante di evitare il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Questi argini alla discrezionalità amministrativa frenerebbero, infatti, quell'approccio restrittivo che gran parte dei funzionari degli Uffici finanziari manifestano nei confronti dell'accordo transattivo alimentato dal timore di un'eventuale responsabilità erariale che potrebbe profilarsi in ragione di erronee valutazioni in fatto ed in diritto effettuate ai fini della transazione fiscale, non essendosi rivelata sufficiente, in tale prospettiva, la modifica introdotta dall'art. 29, comma 7, del d.l. n. 78 del 2010 che ha limitato la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della L. n. 20/1994 alle sole ipotesi di dolo.

Alla luce di questa ferraginosità del processo decisionale al quale è chiamato il creditore erariale, la promozione della procedura di cui all'art. 182 *ter* l.f., potrebbe passare attraverso

²¹⁰ Il riferimento è all'art. 172 l.f., come novellato dall'art. 4 del D.L. 27 giugno 2015 n. 83 in sede di conversione dalla L. 6 agosto 2015 n. 132.

la valorizzazione dei vantaggi che l'imprenditore in crisi può trarre dalla conclusione dell'accordo transattivo, avendo riguardo ai peculiari effetti che da esso conseguono. Il riferimento è al consolidamento del debito fiscale ed alla cessazione della materia del contendere. Tuttavia, anche in questo caso la strada appare in salita. Nel momento in cui si vanno a considerare le possibili ricadute che l'intervenuto accordo transattivo potrebbe avere sui poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria, nel senso di una plausibile inibizione dell'esercizio di un'ulteriore attività di controllo sui tributi che sono stati oggetto della suddetta transazione, ci si rende conto che l'appetibilità dell'istituto è davvero irrisoria. Sebbene in dottrina, proprio sul piano degli effetti scaturenti dalla transazione fiscale, siano state prospettate ed adeguatamente giustificate diverse soluzioni volte a renderne più conveniente la fruizione da parte dell'imprenditore in crisi, l'Agenzia delle Entrate è rimasta ferma nelle sue convinzioni, tant'è che nel recente documento di prassi, pur avendo preso atto, della non obbligatorietà della transazione fiscale per il debitore che intenda ottenere la falcidia o la dilazione dei propri debiti tributari nell'ambito di un concordato preventivo, ha perso l'occasione per prendere una posizione chiara sull'argomento, confermando tacitamente quanto affermato nella circolare del 2008 ove aveva escluso la preclusione di una propria ulteriore attività di accertamento e riconosciuto la possibilità di esercitare, ricorrendone le debite condizioni, i propri poteri di controllo fino a pervenire *alla determinazione di un debito tributario superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore*. Anche in merito alla portata dell'effetto processuale estintivo, alla luce dell'inevitabile *vulnus* al diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* che l'automatica cessazione della materia del contendere comporterebbe alle liti aventi ad oggetto i tributi transatti, avendo particolare riguardo a quei casi in cui la pretesa dedotta in giudizio, al naturale esito dello stesso, dovesse rivelarsi fondata, sarebbe stato opportuno che, nell'ottica di incentivare il ricorso alla transazione fiscale e, coerentemente a quanto prescritto dall'art. 174 l.f., l'Amministrazione finanziaria avesse sposato quella soluzione dottrinale che consente al contribuente di presentare una proposta transattiva "parziale" dalla quale poter escludere, sottraendole all'effetto estintivo, quelle pretese *sub iudice* palesemente infondate per le quali ricorrano concrete aspettative di vittoria. Probabilmente il silenzio dell'Agenzia delle Entrate sull'argomento è dovuto al fatto che la Corte di Cassazione nelle sentenze gemelle del 2011, abbia escluso categoricamente la

possibilità di circoscrivere sotto tale profilo l'ambito della proposta transattiva, giustificando la suddetta esclusione in termini di "costo" che la transazione fiscale avrebbe in ragione dei benefici che da essa possono derivare al contribuente ma se questi effetti sono ancora oggi ostaggio di una formulazione legislativa poco chiara, foriera di molteplici dubbi interpretativi che, nel silenzio dei documenti di prassi, continuano ad essere alimentati, si stenta davvero a credere che nelle intenzioni delle Agenzia delle Entrate figuri realmente la volontà di spianare la strada all'istituto in esame formulando esaustivi chiarimenti in ordine alle modifiche legislative e agli interventi giurisprudenziali che nel tempo hanno interessato la transazione fiscale. D'altra parte, proprio di recente, con il D.L. n. 83 del 2015 recante "*Misure urgenti in materia fallimentare, civile, processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria*", convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2015, n. 132, il legislatore è intervenuto sulla legge fallimentare apportando una serie di modifiche in tema di concordato preventivo, requisiti del curatore fallimentare, definizione delle procedure concorsuali, effetti dei contratti in corso di esecuzione, atti di liquidazione ed accordo di ristrutturazione dei debiti. L'occasione sarebbe stata propizia per intervenire anche sull'art. 182 *ter*, quanto meno al fine di ampliarne il ventaglio applicativo, sia per quanto concerne gli istituti, essendo ad oggi la transazione fiscale limitata al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione dei debiti, sia con riferimento ai tributi transabili.

In effetti, da più Autori²¹¹ è stata evidenziata l'irragionevolezza della scelta di limitare l'accesso alla transazione fiscale alle sole imprese che si trovino in sede di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione, escludendo coloro che si trovano, ad esempio, in amministrazione straordinaria. Tra l'altro, nella originaria versione dell'istituto, ossia, nella transazione esattoriale risalente al 2002, chiunque fosse stato assoggettato a qualunque procedura concorsuale o si fosse solo trovato in stato di insolvenza poteva accedere alla transazione. Guardando alle due procedure nelle quali è esperibile la transazione fiscale, emerge una notevole differenza tra il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione dei debiti; il primo è, infatti, una procedura giudiziale autonoma il cui esito è decretato dal voto espresso in sede di adunanza dalla maggioranza prescritta dei creditori, il secondo è, invece,

²¹¹ In argomento, *ex multis*, cfr.; E. DE MITA, *Transazione con il Fisco per tutte le crisi*, op. cit.; M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, op.cit., p. 5.

una procedura semplificata a carattere stragiudiziale che sfocia in un accordo la cui efficacia è garantita dal successivo provvedimento di omologazione del Tribunale. L'elemento di congiunzione è rappresentato dal medesimo fine di favorire il risanamento dell'impresa in difficoltà. Non si comprende allora il motivo per cui la transazione fiscale non possa essere estesa anche ad altre procedure²¹², come l'amministrazione straordinaria, animate dal medesimo obiettivo della continuazione dell'attività d'impresa. Alla luce della funzione propria della transazione fiscale che è quella di evitare il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale, l'illogica esclusione di taluni imprenditori commerciali che vertono in un'analoga condizione di difficoltà dalla transazione fiscale, in ragione della procedura concorsuale alla quale accedono, potrebbe addirittura a condurre ad una censura sul piano costituzionale dell'art. 182 *ter* l.f. per disparità di trattamento (*ex* art. 3 Cost.) e per contrarietà al buon andamento della Pubblica Amministrazione (*ex* art. 97 Cost.).

Ogni serio tentativo di risanamento aziendale presuppone la partecipazione attiva e costruttiva dei creditori, tra i quali, posto che le obbligazioni tributarie assumono tradizionalmente un peso considerevole sugli equilibri finanziari del debitore, figura principalmente il Fisco. Sulla base di tale constatazione la transazione fiscale è stata considerata come uno strumento fondamentale per contrastare la crisi che connota l'impresa ed evitarne l'irreversibile dissesto. Ci si sarebbe aspettati che l'istituto regolato dall'art. 182 *ter* l.f. fosse richiamato nel contesto delle previsioni recate dalla L. 27 gennaio 2012, n. 3²¹³, che, al Capo III, ha istituito apposite procedure volte a gestire le situazioni di crisi da sovraindebitamento che investono i soggetti esclusi dall'ambito di applicazione della legge fallimentare, vale a dire, gli imprenditori commerciali che dimostrino la ricorrenza dei requisiti di cui all'art. 1, comma 2, l.f., gli imprenditori agricoli, le associazioni professionali, le *start up* innovative e finanche il

²¹² Propendono per un'estensione della transazione fiscale anche al concordato fallimentare: A. LA MALFA, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corr.trib.*, 2008, p. 2997; L. TOSI, *La transazione fiscale*, *op.cit.*, p. 1071 e ss.; E. CECCHERINI, *La transazione fiscale e l'art. 182 ter della legge fallimentare*, in *Dir. Fall. e delle soc. comm.*, n. 6/ 2007, p. 961 e ss; E. TERZANI, *La transazione fiscale: effetti tipici dell'istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, *op.cit.*.

²¹³ In argomento si veda, L. DEL FEDERICO, *Gli aspetti fiscali della procedura*, in *Il Fall.* n. 9/2012, p. 1122; M. RISPOLI FARINA, *La nuova disciplina del sovraindebitamento del consumatore*, in *Il dir. fall. e delle soc. comm.*, n. 6/2014, p. 10643 e ss.. Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella più volte citata Circolare N. 19/E del 6 maggio 2015.

consumatore. Ma anche questa occasione di rinvigorismento della transazione fiscale è stata sprecata dal legislatore. Questa esclusione desta molte perplessità perché si tratta di procedure che presentano aspetti riconducibili al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione, naturali ambiti di applicazione della transazione fiscale, e, d'altronde, le linee ispiratrici di tale novella sono sostanzialmente le stesse che hanno animato il nostro istituto. Anche l'innovativa disciplina della L. n. 3/2012 valorizza, infatti, il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi, attribuendo al soggetto interessato la possibilità di depositare presso il Tribunale territorialmente competente una proposta che preveda la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione, anche parziale, dei crediti in qualsiasi forma, anche eventualmente mediante la cessione di beni futuri. Addirittura, analogamente a quanto stabilito dall'art. 182 *ter*, anche in tal caso è esclusa la possibilità di falciare i tributi costituenti risorse proprie dell'Ue, l'Iva e le ritenute operate e non versate, essendone contemplata solo la dilazione di pagamento e, diversamente da quanto previsto in tema di transazione fiscale, tra i debiti tributari risanabili attraverso la composizione della crisi da sovraindebitamento figurano anche i tributi locali. Tuttavia, la possibile falciatura dei crediti tributari, ad esclusione di quelli indicati al comma 1 dell'art. 7 della legge in esame, reca con sé un inconveniente: l'assenza di una procedura che disciplini in tale contesto normativo in maniera esplicita le modalità ed i termini in cui l'Amministrazione finanziaria può disporre dell'obbligazione tributaria, stante il mancato richiamo all'art. 182 *ter* l.f. ed esclusa una sua applicazione analogica al caso di specie, implica, infatti, che essa non potrà mai partecipare in maniera attiva all'accordo, ma solo subire, sul modello del concordato preventivo, gli effetti dello stesso, qualora venga raggiunto nei termini e con le prescritte maggioranze²¹⁴. Un ulteriore grave limite della innovata disciplina si ravvisa nella assenza di una procedura che garantisca, al pari di quanto avviene nella transazione fiscale, la cristallizzazione della posizione debitoria nei confronti del Fisco del soggetto che si appresta a definire la propria situazione di sovraindebitamento. Questo effetto, delineando un quadro definitivo dell'ammontare dell'esposizione debitoria nei confronti dell'Erario, del quale potrebbero anche avere contezza gli altri creditori, sarebbe, infatti, funzionale alla buona riuscita del

²¹⁴ In tal senso, si veda F. DAMI, *I profili fiscali della disciplina di composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Rass.Trib.* n. 3/2013, p. 615.

tentativo di risoluzione della crisi da sovraindebitamento, ma sta di fatto che di esso non vi è menzione nella L. n. 3/2012 e, pertanto, l'incertezza su eventuali sopravvenienze che deriverebbe da questa omissione finirebbe per compromettere l'esito positivo delle procedure di composizione della crisi.

In considerazione dell'avanzato stato di attuazione del federalismo fiscale, il trasferimento di poteri e funzioni impositive agli enti locali, avrebbe reso opportuna l'estensione dell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale anche ai crediti fiscali vantati dagli Enti locali e non amministrati dalle Agenzie fiscali²¹⁵. D'altronde, relativamente ad altri istituti²¹⁶, il legislatore già ha attribuito agli Enti territoriali minori il potere di disciplinare autonomamente, con riferimento ai tributi propri, forme di definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti. Posto che attualmente possono essere oggetto di transazione fiscale solo i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, ivi inclusi quei tributi locali la cui gestione è stata affidata mediante convenzione dall'ente locale all'Agenzia delle Entrate, come prescritto dall'art. 57 del d.lgs. n. 300/1999, l'espressa previsione legislativa della possibilità anche per gli Enti locali di accedere all'accordo transattivo è auspicabile anche al fine di evitare le possibili disparità di trattamento che verrebbero a delinearsi tra soggetti residenti in Comuni che hanno stipulato con l'Agenzia delle Entrate la citata convenzione per la gestione dei propri tributi, i quali potrebbero definire le proprie pendenze fiscali avvalendosi dell'istituto *de quo*, e soggetti residenti in Comuni che, non avendola stipulata, continuano a gestire autonomamente le proprie entrate, che sarebbero, così, privati di tale prerogativa.

Sempre con riferimento alla tipologia di tributi transabili, uno dei principali ostacoli alla diffusione della transazione fiscale è rappresentato dal divieto di falcidia dell'Iva sancito dall'art. 182 *ter*, comma 1, in seguito alle modifiche apportate dal d.l. n. 185/2008, ed esteso anche alle ritenute operate e non versate dal d.l. n. 78/2010. Indubbiamente la previsione della sola possibilità di un pagamento dilazionato del debito Iva e delle ritenute fiscali riduce

²¹⁵ In argomento, si veda, C. GIOE', *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, *op.cit.*, p. 6.; M. CARDILLO, *La transazione fiscale e la gestione dei tributi locali*, *op.cit.*, p. 239.

²¹⁶ Il riferimento è alla disciplina in tema di "condono fiscale" di cui all'art. 13 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, che ha conferito agli enti locali la facoltà di disciplinare, con riferimento ai tributi propri, forme di definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti mediante il pagamento ridotto del tributo e con l'eventuale esclusione di sanzioni ed interessi.

l'appel dell'istituto visto che, generalmente, nelle imprese in crisi, tali debiti assumono importi davvero rilevanti, rappresentando, il mancato pagamento di tale imposta, una sorta di strumento estremo di autofinanziamento dell'imprenditore in difficoltà. Il motivo di tale esclusione, come indicato nella relazione illustrativa del decreto legge del 2008, è connesso alla natura per così dire "europea" di tale tributo ed alla conseguente esigenza di evitare la violazione della normativa comunitaria che vieta agli Stati membri dell'Unione di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica dei tributi di natura europea. Come ampiamente considerato nel corso del presente lavoro, la Corte di Cassazione con le note sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011, con riferimento al trattamento del credito Iva in sede di concordato preventivo, aveva espressamente negato la possibilità di un soddisfacimento parziale di tale credito anche nel piano concordatario presentato senza transazione fiscale ancorando le sue osservazioni alla riconducibilità del divieto di falcidia sancito dall'art. 182 *ter* nell'alveo dei principi di matrice europea, oltre che alla natura sostanziale della disposizione *de qua* in quanto attinente al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni afferenti alla peculiarità del credito che, come tale, la rendono applicabile anche al concordato preventivo non accompagnato dalla proposta transattiva. Sulla presunta disparità di trattamento del credito che, a seconda della procedura coinvolta, inevitabilmente si veniva a profilare, stante la normale falcidiabilità dell'Iva in seno al fallimento, era intervenuta nel 2014 la Corte Costituzionale, la quale aveva ritenuto legittimo il differente trattamento dell'Iva sulla base di un'inversione logica tra una norma speciale di carattere derogatorio, quale è l'art. 182 *ter*, ed un principio generale che attiene alle procedure concorsuali che è quello che postula in tali contesti la normale falcidiabilità dei crediti. Orbene, i Giudici delle Leggi sono giunti ad affermare che il pagamento parziale dell'Iva è una eccezione, ammessa nel solo fallimento, alla regola generale di cui all'art. 182 *ter* che sancisce l'indisponibilità dell'Iva. Sulla scorta di questi Autorevoli arresti giurisprudenziali, in presenza di crediti Iva cospicui, non solo la transazione fiscale ma anche lo stesso concordato preventivo sono nel tempo divenuti meno appetibili rispetto allo stesso fallimento. Tuttavia, è possibile che lo

scenario cambi in quanto recentemente l'Avvocato Generale della Corte di Giustizia Ue, nelle conclusioni presentate il 16 gennaio 2016 nell'ambito della causa C-546/14²¹⁷, ha assunto sulla questione della falcidiabilità dell'Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale una posizione nettamente differente rispetto a quella dei giudici nazionali. L'Avvocato Generale, con riferimento alla fattispecie concreta cui si riferisce la questione posta dal Tribunale di Udine, ha osservato che, sebbene l'Iva sia una risorsa propria dell'Ue, ciò non implica necessariamente che l'incasso da parte dello Stato debba essere pari all'imposta dovuta in quanto il sistema comune dell'Iva non impone agli Stati membri di accordare ai crediti Iva un trattamento differenziale rispetto ad altre categorie di crediti, sicché l'obbligo incombente su ogni Stato membro di provvedere alla riscossione effettiva del tributo non può essere inteso in senso assoluto ma deve essere conciliato con il rispetto di altri principi fondamentali dell'Unione e, pertanto, laddove ricorrano situazioni specifiche, come lo stato di difficoltà finanziaria del contribuente, ove il recupero integrale dell'Iva è impossibile o ragionevolmente impraticabile, quest'obbligo di procedere alla riscossione effettiva si traduce nell'obbligo di adottare misure idonee ad assicurare il maggior gettito possibile per le casse erariali. Se queste osservazioni dovessero essere condivise dalla Corte di Giustizia Ue, verrebbe a cadere l'assunto che il divieto di falcidia dell'Iva di cui all'art. 182 *ter* sia diretta applicazione del principio di neutralità fiscale sancito nel sistema comune Iva e che, in quanto tale, trovi applicazione anche nel caso in cui al piano concordatario non si accompagni una transazione fiscale. L'asserita compatibilità comunitaria della falcidiabilità dell'Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale donerebbe una nuova linfa alla procedura concordataria ma al tempo stesso mortificherebbe ulteriormente la *vis* attrattiva della transazione fiscale dal momento che la proposizione della relativa domanda non costituisce più un passaggio obbligato per il debitore che mira ad ottenere la decurtazione dei debiti tributari nel contesto di un concordato preventivo.

²¹⁷ Il riferimento è alla causa instaurata su iniziativa del Tribunale di Udine che, con ordinanza del 30 ottobre 2014, ha investito la Corte di Giustizia della questione pregiudiziale relativa alla compatibilità dell'art. 182 *ter* l.f. con il diritto comunitario ed all'ammissibilità di una proposta di concordato preventivo senza transazione fiscale che preveda il pagamento parziale del credito Iva, qualora non sia prevedibile per quel credito un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare. Per maggiori approfondimenti sul tema, si veda, G.ANDREANI-A.TUBELLI, *Iva (in)falcidiabile nel concordato preventivo senza transazione fiscale?*, in *Il fisco*, n. 10/2016, p. 920.

Molteplici sono le strade percorribili per rilanciare la transazione fiscale favorendo l'emersione di tutte le potenzialità che al momento sembrano sopite. Piuttosto che affidare lo scioglimento dei nodi interpretativi ai documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate che, quale principale interlocutrice del contribuente nell'accordo transattivo, tende, come è normale che sia, a curare il proprio orticello, talvolta dimenticando che chi accede ad una procedura concorsuale, volente o nolente, si trova in una reale difficoltà finanziaria dalla quale auspica di venir fuori evitando soluzioni traumatiche, sarebbe opportuno che il legislatore mettesse mano risolutivamente all'art. 182 *ter* confezionando un dettato normativo che renda agevole la fruizione dell'istituto, dissipando tutti quei dubbi applicativi che ad oggi lo tengono in ostaggio.

Bibliografia

- F. ABATE, *La spinta degli accordi di ristrutturazione verso la concorsualità*, in *Il fall.*, n. 9/2013;
- V. ALESSI, *Il nuovo concordato preventivo*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n.6/2005;
- M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012;
- M. ALLENA, *La transazione fiscale*, in, F.VASSALLI-F.PLUIISO-E.GABRIELLI (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014;
- F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011;
- S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2008;
- S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Trattato di diritto commerciale*, (a cura di) G. COTTINO, Padova, 2008;
- S. AMBROSINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti dopo la riforma del 2012*, in *Il fall.*, 2012;
- S. AMBROSINI, *Il nuovo concordato preventivo alla luce della “miniriforma” del 2015*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 5/2015;
- G. ANDREANI, *L’Iva e la transazione fiscale*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, vol. IV, (a cura di) L.GHIA-C.PICININNI-F.SEVERINI, Utet Giuridica, 2011;
- G. ANDREANI, *L’infalciabilità del credito IVA del concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Corr.Trib.* n.36/2014;
- G. ANDREANI - A. TUBELLI, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti?- Il commento*, in *Corr.trib.* n. 7/2015;
- G. ANDREANI - A. TUBELLI, *Iva (in)falcidiabile nel concordato preventivo senza transazione fiscale?*, in *Il fisco*, n. 10/2016;
- C. ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1999;
- C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2009;

- C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2009;
- M. BANA, *Il concordato preventivo: novità e profili critici*, in *Il fisco*, n. 9/2013;
- M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. trib.* n. 15/2005;
- M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr.trib.*, 2009;
- M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Atti del Convegno sul tema "Transazione fiscale" a cura dell'Associazione Curatori Fallimentari*, tenutosi a Roma il 21 gennaio 2010;
- M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Aa.Vv., Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012;
- F. BATTISTONI FERRARA, (voce) *Conciliazione giudiziale* (diritto tributario), in *Enc.dir.*, Aggiornamento II, Milano, 1998;
- F. BATTISTONI FERRARA, (voce) *Accertamento con adesione*, in *Enc.dir.*, Aggiornamento II, Milano, 1998;
- E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll.trib.*, n. 20/2003;
- A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, in, (a cura di) A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, , *Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012;
- A. BONSIGNORI, *Il fallimento*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, (diretto da) F. GALGANO, Padova, 1986;
- P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2000;
- F. BRIGHENTI, *La Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art.3, comma 3, della legge n. 178/2002)*, in *Boll. trib.*, n.18/2002;
- G. BUCCARELLA, *I "nuovi" accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2013;
- D. BUONO, *Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole*, in *Corr.Trib.*, 2011;
- S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, in *Il fisco*, n.20/2006, fasc. n.1;
- M. CARDILLO, *La transazione fiscale e la gestione dei tributi locali*, in *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, di (a cura di) A. URICCHIO, II ed., Maggioli Editore, 2013;

M.CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, in *Dir.prat.trib.*, n.6/2015;

A.CARINCI - D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Il fisco*;

F. CASA, *Risoluzione del concordato preventivo e fallimento*, in *Il Fall.*, n. 1/2013;

L. CASTALDI, *Commento sub art.46*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, (a cura di) BAGLIONE-MICCINESI-MENCHINI, Milano, 2004;

P. CATALLOZZI, *La falcidia concordataria dei creditori assistiti da prelazione*, in *Il Fall.*, n. 9/2008;

M. CATTANEO - M. PALLADINO, *Commento sub art.182 ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Milano, 2006;

E. CECCHERINI, *La transazione fiscale e l'art. 182 ter della legge fallimentare*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, n. 6/ 2007;

P. F. CENSONI, *Concordato preventivo e coinvolgimento dei creditori con diritto di prelazione*, in *Il Fall.*, 2007;

M. L. CONSOLAZIO, *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in Aa.Vv. *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996;

V. D'AGOSTINO, *La rilevanza delle indagini bancarie ai fini tributari*, Napoli, 2012;

F. DAMI, *I profili fiscali della disciplina di composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Rass.Trib.* n. 3/2013;

V. DE BONIS, *Tutela giurisdizionale del contribuente avverso i provvedimenti della transazione fiscale in ambito fallimentare*, in *Boll.trib.*, 2013;

L. DEL FEDERICO, *Commento sub art.182 ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di) JORIO -FABIANI, Bologna, 2007;

L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv.dir.trib.*, n.3/2008;

L. DEL FEDERICO, *La nuova disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, n. 3/2008;

L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Il Fall.*, 2008;

- L. DEL FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Fallimento ed altre procedure consensuali*, 2009, n. 11;
- L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in (a cura di) DIDONE, *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009;
- L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr.trib.*, 2010;
- L. DEL FEDERICO, *Gli aspetti fiscali della procedura*, in *Il Fall.* n. 9/2012;
- P.G. DE MARCHI, *Il concordato preventivo alla luce del decreto correttivo*, in *Le nuove procedure concorsuali*, Milano, 2005;
- E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, (a cura di) E. DE MITA, Milano, 2000;
- E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006;
- E. DE MITA, *Transazione con il fisco per tutte le crisi*, in *Il Sole 24 Ore* del 28-06-2009;
- E. DE MITA, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e Tributi*, 13 dicembre 2009;
- A.DIDONE, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2011;
- A. DIDONE, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art.182 bis legge fallim.) (presupposti, procedimento ed effetti della anticipazione delle misure protettive dell'impresa in crisi)*, in *Dir.fall.*, I/2011;
- M. DI PACE, *Il concordato preventivo: un'ulteriore soluzione alla crisi*, in *PMI*, n. 11/2012;
- M. FABIANI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti:l'incerta via italiana alla "reorganization"*, in *Foro it.*, 1/2006;
- M. FABIANI, *Diritto fallimentare*, Bologna, 2011;
- G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972;
- G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in A.a V.v, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008;

- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2010;
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003;
- A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv.dir.trib.*, 2011 ;
- G. FAUCEGLIA, *Prime osservazione sugli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.fall.*, 2005;
- A. FAUCEGLIA, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Dir.fall.*, n.6/2009 II;
- A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in A.a V.v, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008;
- L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni in tema di conciliazione giudiziale ed estinzione del giudizio*, in *Riv.dir.trib.*, n.9/2000;
- L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll.trib.*, 2010;
- G. FERRANTE, *Cassazione e legislatore in "corto circuito"*, in *Il fisco*, n. 2/2016;
- M. FERRO, *Art. 182 bis, la nuova ristrutturazione dei debiti*, in *Nuovo dir. soc.*, 2005;
- E. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2009;
- V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass.trib.*, n.1/2009;
- A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in (a cura di) DI PIETRO - TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;
- G. FORMICA - P. FORMICA; *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento "lungo"*, in *Il fisco*, n. 8/2015;
- G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass.trib.*, n.6/2000;
- G. FRANSONI - R. SURACI, *L'esecuzione degli accordi che definiscono le liti da rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr.trib.*, n. 6/2016;
- G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass.Trib.*, 2011;

- F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1973;
- F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv.dir.trib.*, I, 2002;
- F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007;
- F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, XII Ed., Napoli, 2006;
- A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed, Milano, 1965;
- C. GIOE', *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass trib.*, n.1/2011;
- A. GIORDANO, *Effetti della transazione fiscale "fuori" e "dentro" il concordato preventivo*, in *Dir.Fall.*, 2011, II;
- M.C. GIORGETTI, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv.esec.forz.*, 2000;
- E. GRASSI, *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir.prat.trib.*, I/ 1998;
- M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006;
- A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010;
- A. JORIO, *Una valutazione caso per caso*, in *Il Sole 24 ore* del 12/07/2002;
- G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2010;
- G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011;
- A. LA MALFA, *Rapporti tra transazione fiscale e concordato preventivo*, in *Corr.trib.*, n.9/2009;
- A. LA MALFA, *L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corr.Trib.*, 2009;
- A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr.Trib.*, n. 33/2010;
- A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182 ter legge fallimentare. Per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note a margine a Tribunale di Roma 16 dicembre 2009)*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 3-4/ 2011;
- A. LA MALFA, *La transazione dei crediti fiscali*, in (a cura di) A. CAIAFA, *Le procedure concorsuali*, Padova, 2011;
- S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Il fall.*, 2005;

- S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. di Dir. Trib.* I, 2008;
- S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust.trib.*, n. 2/2008;
- S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione*, in *Dir.prat.trib.*, I/1995;
- G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi e innovativi*, in *Fall.*, 2008;
- G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Napoli, 2011;
- G. LO CASCIO, *Il punto sul concordato preventivo*, in *Il Fall.*, n.1/2014;
- G. LOMBARDO, *Transazioni tributarie da allargare*, in *Italia Oggi* del 11/07/2002;
- R. LUPI, *Intaccata l'eredità del fisco inefficace*, in *Il Sole-24 Ore*, del 6 luglio 2004;
- R. LUPI *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2006;
- L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, (a cura di) SCHIANO-PEPE, Padova, 2007;
- L. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, II ed., Torino, 2002;.
- L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Il fall.*, 2003;
- L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur.comm.*, 2008, I;
- L. MANDRIOLI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis l.fall.*, in *Il Fall.*, 2010;
- I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007;
- A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv.giu.trib.*, n.3/2009;
- A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due in avanti*, in *Corr.trib.*, 2011;
- A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr.trib.*, n.39/2014;
- P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *“Per una Costituzione europea”*, Padova, 2008;

- F. MARELLI, *Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il fall.*, 2007;
- E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;
- G. MARINI, *Art.182 ter. Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, (a cura di) NIGRO-SANDULLI, Torino, 2006;
- G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass.trib.*, 2010;
- G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012;
- G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali*, in (a cura di) F. PAPPARELLA *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013;
- R. MARINO - M. CARMINATI, *Le soluzioni negoziali della crisi dell'imprenditore agricolo*, in *Il Fall.* n.6/2012;
- G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010;
- G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell'abuso del diritto vivente*, in *Rass.trib.*, n. 5/2015;
- E. MATTEI, *Transazione fiscale negli accordi di ristrutturazione e nel concordato preventivo*, in *Trattato di diritto delle procedure concorsuali*, di (a cura di) U. APICE, Torino, 2011;
- E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.Fall.*, n. 6/2008, parte I;
- M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva nell'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Riv.dir. trib.*, 2008 I;
- M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011;
- L. MAZZUOCCOLO, *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art.182 ter del R.D.n. 267/1942*, in *Fisco*, n. 15/2006, fasc. 1;
- A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I;
- A. MERCATALI, *La transazione, in sede esecutiva, sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. trib.*, n. 20/2004;
- M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *A.a.V.v., Commento agli interventi di Riforma Tributaria*, Padova, 1999;

- R. MICELI, *Il diritto del contribuente nella fase istruttoria*, in *Riv.dir.trib.*, II, 2001;
- T. MONTEFEROCE, *Commento sub art.179*, in G. LO CASCIO, (diretto da) *Codice commentato del fallimento*, Milano, 2008;
- M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv.dir.trib.*, n.5/2005;
- M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007;
- M. T. MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. Trib.*, 2008;
- M. T. MOSCATELLI, *Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass.trib.*, n. 5/2008;
- F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 22/1995;
- S. MULEO, *L'applicazione dell'art.6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv.dir.trib.*, 2008;
- S. MULEO, *Avvisi di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv.trim.dir.trib.*, 2013;
- N. NISIVOCIA, *Il nuovo concordato fallimentare*, in *Riv.dir.proc.*, 2007;
- L. PANZANI, *Il d.l. n. 35 del 2005 e la riforma della legge fallimentare*, in www.fallimentonline.it, 2005;
- A. PENTA, *Obbligatorietà e facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Il fall*, 2010;
- G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale*, Milano, 2008;
- G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità Ue nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli"*, in *Riv. trim. di dir. trib.*, n. 2/2013;
- G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015;
- P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III;

- M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, (a cura di) FAUCEGLIA-PANZANI, Torino, 2009;
- M. POLLIO - P.P. PAPALEO, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Ipsoa, 2007;
- M. POLLIO - P.P. PAPALEO, *Circoscritte le transazioni fiscali*, in *ItaliaOggi* del 16/11/2009;
- G. PRESTI, *L'art. 182 bis al primo vaglio giurisprudenziale*, in *Fall.*, 2006, p.172;
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, n.2/2009;
- G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass.trib.*, n. 5/2015;
- G. RAGUSA MAGGIORE, in *Fallimento, I), Presupposti del fallimento*, in *Enc.Giur. Treccani*, Roma,1989;
- F. RANDAZZO, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv.dir.trib.*, I, 1998;
- F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv.dir.trib.*, n.10/2008;
- A.RENDA, *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, in *Corr.trib.*, n.5/2016;
- A.RENDA, *L'irrinunciabile diritto al contraddittorio nel procedimento tributario e le conseguenze della sua violazione nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria e nazionale*, in *Riv.dir.trib.*, 2014;
- M. RISPOLI FARINA, *La nuova disciplina del sovraindebitamento del consumatore*, in *Il dir. fall. e delle soc. comm.*, n. 6/2014;
- R.RIZZARDI, *Tributi a rate?La UE perplessa*, in *Il Sole - 24 Ore* dell'11-03-2005;
- P. RUSSO, voce *Cessazione della materia del contendere:III)diritto tributario*, in *Enc.giur. Treccani*, Roma, 1988, VI, ;
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005;
- P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in A.a V.v, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008;
- A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2013;

L. SALVATO, *Profili della disciplina del concordato preventivo e contenuto del controllo giudiziaro*, in *Il Fall.*, n. 4/2012;

L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv.Dir.trib.*, I, 2000;

A. M. SANDULLI, *La proporzionalità e la giurisprudenza dell’azione amministrativa*, Padova, 1998;

B. SANTACROCE - D. PEZZELLA, *Natura facoltativa della transazione fiscale e intangibilità del credito IVA nel concordato preventivo*, in *GT-Riv.giur.trib.*, n. 1/2012;

A.SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2011;

G. SCARSELLI, *Manuale di diritto fallimentare*, (a cura di) BERTACCHINI-GUALANDI, PACCHI, Milano, 2011;

P. SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in A.a. V.v., *Azione amministrativa ed azione impositiva fra autorità e consenso*, Milano, 2010;

E. A. SEPE, *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, n. 5/2016;

E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, n. 7/2008;

E. STASI, *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale. La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fall.* n. 11/2014;

D. STEVENATO, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010;

L. STRIANESE, *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’amministrazione finanziaria*, Roma, I edizione, 2014;

G. TERRANOVA, *Stato di crisi e stato di insolvenza*, Torino, 2007

G. TERRANOVA, *I nuovi accordi di ristrutturazione: il problema della sottocapitalizzazione dell’impresa*, in *Dir.Fall.*, I/2012;

E. TERZANI, *La transazione fiscale: effetti tipici dell’istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, in *Il fisco*, n. 16/2001;

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002;

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016;

- F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass.trib.*, 2013;
- L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2006;
- L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust.trib.*, n. 1/2008;
- L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in A.a. V.v., *Il processo tributario*, Torino, 1998;
- A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, (a cura di) G. TRABUCCHI, 47° edizione, Padova, 2015;
- C. TRENTINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2012;
- L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv.dir.trib.*, n.5/2008;
- F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr.trib.*, n. 36/2013;
- F. TUNDO, *Nulla l'iscrizione d'ipoteca non preceduta dal contraddittorio*, in *G.T.-Riv.giur.trib.*, n. 12/2014;
- F. TUNDO, *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr.trib.*, n. 35/2015;
- G. VERNA, *Sugli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis legge fallimentare*, in *Dir.Fall.*, 1/2005;
- G. VERNA, *La transazione fiscale quale sub procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2010;
- M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano, 2011;
- M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di "indisponibilità rovesciata"*, in *Dir e proc. trib.*, n.1/2015;
- G. VETTORI, *Fattibilità giuridica e causa concreta nel concordato preventivo*, in *Contratto e impresa*, n.6/2013;
- A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione)*, Milano, 2002;
- V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in *Il fall.*, n.5 /2007, p.579;
- V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010;
- V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, in *Il dir. fall. e delle soc. comm.*, n.2/2012;

M. ZANNI- G. REBECCA, *La disciplina della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto*, in *Il fisco*, n. 39/2010.